

Déviance et contrôle social

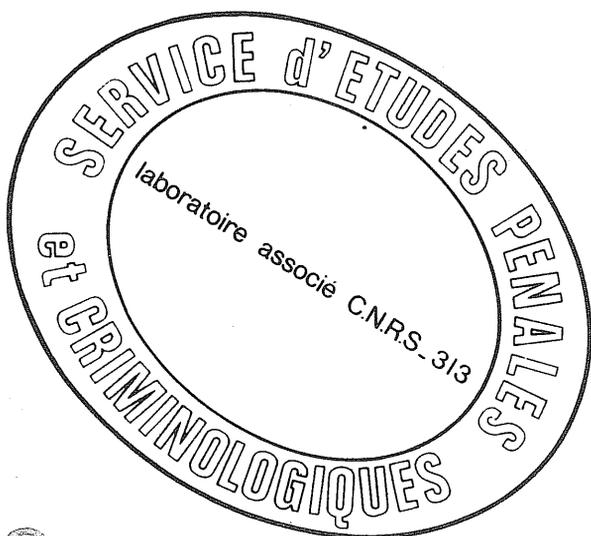
Délit fiscal et/ou délit pénal ?

Les poursuites en matière de fraude fiscale : Une étude d'interface

Par : Pierre Lascoumes
Danièle Verneuil

Avec la collaboration
de Stéphane Yordamian

Etude réalisée avec le concours
du Service de Contentieux
de la Direction générale des impôts



SERVICE D'ETUDES PENALES ET CRIMINOLOGIQUES

Laboratoire associé au C.N.R.S. 313

DELIT FISCAL et/ou DELIT PENAL ?

Les poursuites en matière de Fraude Fiscale :
Une étude d'interface

Par : Pierre LASCOUMES
Danièle VERNEUIL

Avec la collaboration de Stéphane YORDAMIAN

Etude réalisée avec le concours du Service de contentieux
de la Direction Générale des Impôts

Novembre 1981

DEVIANCE ET CONTROLE SOCIAL

- 1 - ROBERT (Ph.) et CHIROL (Y.), Statistiques criminelles, premier document prospectif, Paris, S.E.P.C., 1968, ronéo, épuisé.
- 2 - ROBERT (Ph.) et BISMUTH (P.), Les jeunes adultes délinquants, sous-recherche statistique, Paris, S.E.P.C., 1970, ronéo, épuisé.
- 3 - ROBERT (Ph.), BOMBET (J.P.), et coll., Le coût du crime en France, Paris, S.E.P.C., 1970, ronéo, épuisé.
- 4 - ROBERT (Ph.), BISMUTH (P.) et LAMBERT (Th.), La criminalité des migrants en France, Paris, S.E.P.C., 1970, ronéo, épuisé.
- 5 - BOMBET (J.P.), Alcoolisme et coût du crime / sous la direction de Ph. ROBERT/, Paris, S.E.P.C., 1970, ronéo, épuisé.
- 6 - ROBERT (Ph.) et FAUGERON (C.), L'image de la justice criminelle dans la société, Rapport axiomatique, Paris, S.E.P.C., 1971, ronéo, épuisé.
- 7 - ROBERT (Ph.), FAUGERON (C.) et coll., L'image de la justice criminelle dans la société, Rapport sur la phase exploratoire quantitative, Paris, S.E.P.C., 1971, ronéo, épuisé.
- 8 - ROBERT (Ph.), FAUGERON (C.) et coll., L'image de la justice criminelle dans la société, rapport sur la phase exploratoire qualitative, Paris, S.E.P.C., 1972, ronéo, épuisé.
- 9 - ROBERT (Ph.), FAUGERON (C.) et KELLENS (G.), Les attitudes des juges à propos des prises de décision, Paris, S.E.P.C., 1972, ronéo, épuisé.
- 10 - TOISER (J.), AUBUSSON (B.) et ROBERT (Ph.), Eléments d'analyse de la criminalité légale, Paris, S.E.P.C., 1972, ronéo, épuisé.
- 11 - GODEFROY (Th.) et HUSSON (F.), Alcoolisme et coût du crime en France dans les années 1970 et 1971, Paris, S.E.P.C., 1973, ronéo.
- 12 - ROBERT (Ph.), GODEFROY (Th.), Le coût du crime en France pendant les années 1970-1971, Paris, S.E.P.C., 1973, ronéo.
- 13 - ROBERT (Ph.), TOISER (J.), et AUBUSSON (B.), Recherche prévisionnelle en criminologie, application d'une méthode à élasticité spatiale, Paris, S.E.P.C., 1973, ronéo.
- 14 - ROBERT (Ph.), MOREAU (G.) et al., L'image de la justice criminelle dans la société, rapport (n° 5) ou la phase quantitative de l'analyse de presse, Paris, S.E.P.C., 1973, ronéo, épuisé.

- 15 - ROBERT (Ph.), LAMBERT (Th.), PASTURAUD (C.), KREMENTCHOUSKY (A.), FAUGERON (C.), MOREAU (G.), LASCOUMES (P.), Images du viol collectif et reconstruction d'objet, Paris, S.E.P.C., 1974, ronéo, épuisé.
- 16 - AUBUSSON de CAVARLAY (B.), LAMBERT (Th.) & ROBERT (Ph.), La prévision en criminologie à partir des ratios par âge et par C.S.P., Paris, S.E.P.C., 1974, ronéo.
- 17 - GODEFROY (Th.), ROBERT (Ph.), Le coût du système de justice pénale dans un arrondissement judiciaire, Paris, S.E.P.C., 1974, ronéo.
- 18 - LASCOUMES (P.), MOREAU-CAPDEVIELLE (G.), L'image de la justice criminelle dans la société, rapport sur la phase qualitative de l'analyse de presse, Paris, S.E.P.C., 1975, ronéo.
- 19 - FAUGERON (C.), ROBERT (Ph.), L'image de la justice criminelle dans la société, rapport sur la phase extensive, Paris, S.E.P.C., 1975, ronéo.
- 20 - GODEFROY (Th.), ROBERT (Ph.), Le coût du crime en France en 1972-1973, Paris, S.E.P.C., 1976, ronéo.
- 21 - WEINBERGER (J.C.), JAKUBOWICZ (P.), ROBERT (Ph.), Société et perception des comportements déviants criminels, Paris, S.E.P.C., 1976, ronéo.
- 22 - ROBERT (Ph.), LAFFARGUE (B.), L'image de la justice criminelle dans la société, le système pénal vu par ses clients, Paris, S.E.P.C., 1977, ronéo.
- 23 - VERNEUIL (D.), L'image de la justice criminelle dans la société. Fonction et processus du système pénal, Paris, S.E.P.C.
- 24 - GODEFROY (Th.), Le coût du crime en France en 1974 et 1975, Paris, S.E.P.C., 1977, ronéo.
- 25 - YORDAMIAN (S.), Alcoolisme et circulation, 1ère phase de recherche, Paris, S.E.P.C., 1979, ronéo.
- 26 - LASCOUMES (P.) et al., Délinquance d'affaires et justice pénale, Paris, S.E.P.C., 1979, ronéo.
- 27 - GODEFROY (Th.), LAFFARGUE (B.), Le coût du crime en France en 1976 et 1977, Paris, S.E.P.C., 1979, ronéo.
- 28 - FAUGERON (C.) et al., Réponses à la déviance ... et groupes sociaux, Paris, S.E.P.C., 1980.

- 28 - FAUGERON (C.) et al., Réponses à la déviance ... et groupes sociaux, Paris, S.E.P.C., 1980.
- 29 - AUBUSSON de CAVARLAY (B.) et GODEFROY (Th.), Condamnations et condamnés. Qui condamne-t-on ? A quoi ? Pourquoi ?, Paris, S.E.P.C., 1981, ronéo.
- 30 - GODEFROY (Th.), LAPPARGUE (B.), YORDAMIAN (S.), Le droit de grâce et la justice pénale en France, Paris, S.E.P.C., 1981, ronéo.
- 31 - ROBERT (Ph.) et ZAUBERMAN (R.), La détention provisoire des mineurs de seize ans, Paris, S.E.P.C., 1981, ronéo.
- 32 - ZAUBERMAN (R.), Trajectoires de la déviance : le renvoi des mineurs à la justice, Paris, S.E.P.C., 1981, ronéo.
- 33 - LASCOUMES (P.), Délit fiscal et/ou délit pénal ?, Paris, S.E.P.C., 1982, ronéo.

RESUME

./...

Les différents travaux sur l'état des poursuites en matière de délinquance économique et financière ont montré les difficultés rencontrées par la justice pénale pour connaître et traiter ce type de contentieux. On met facilement en évidence une sous-répression en ce domaine, l'analyse du phénomène reste cependant encore incomplète. La question des poursuites, au plan pénal, de la fraude fiscale sera l'occasion d'avancer dans cette analyse.

1. - Nous démontrerons tout d'abord l'importance générale de la dépendance de l'appareil pénal à l'égard des organismes qui sont pour lui ses seuls approvisionneurs possibles en ces matières. Le démontage des différents niveaux de filtrage du contentieux fiscal viendra illustrer cette première remarque. Selon le mode d'estimation retenu on peut considérer que la proportion du contentieux fiscal donnant lieu à poursuites pénales se situe entre 0,1 % et 1,5 %.

L'analyse de ces procédures de filtrage sera l'occasion de situer la population concernée par les dépôts de plainte au pénal par rapport à l'ensemble des catégories sociales concernées par le contrôle fiscal. Les dossiers transmis à la commission des infractions fiscales en 1980 se répartissent ainsi :

- il s'agit principalement de dossiers concernant les professions industrielles et commerciales dans les secteurs de la Restauration, des Travaux publics et du bâtiment, de location de main d'oeuvre et de Commerce de détail (66,4 % des dossiers) ;

- 17,6 % des dossiers concernent des dirigeants de société commerciale ;

- 15 % des dossiers concernent les professions non-commerciales (professions libérales, officiers publics ...).

./...

2. - Nous présenterons ensuite les résultats du dépouillement de l'ensemble des 984 jugements prononcés en 1979, aux trois niveaux de juridiction, en matière de délit fiscal.

L'ensemble de ces affaires concernait des dirigeants ou salariés de personnes morales dans 64,9 % des cas. Les secteurs d'activités les plus concernés étant : Construction et Travaux publics, Confection, Restauration et Services. Les S.A.R.L. représentent à elles-seules 32,3 % de ces situations. Les autres personnes condamnées étaient des Commerçants ou Artisans (19,1 %) et des membres des professions libérales (11,4 %, essentiellement des avocats médecins et notaires).

Indépendamment d'importantes disparités régionales, la durée des procédures judiciaires est supérieure à trois ans dans près de 50 % des cas ; elle est au minimum de cinq ans si l'on ajoute la durée de la procédure fiscale.

Au niveau des sanctions, la peine-type est une peine d'emprisonnement avec sursis de 3 à 9 mois accompagnée d'une amende de 5.000 F. en moyenne. Bien que nettement inférieures aux minima prévus par l'article 1741 du code des Impôts ces peines sont relativement élevées par rapport aux peines ordinairement pratiquées en correctionnelle, surtout par rapport à celles prononcées en matière astucieuse et financière. Tendanciellement les dirigeants de S.A.R.L., les artisans et commerçants sont sanctionnés plus sévèrement que les autres.

Il n'y a de très forte sanction que dans les cas où à l'infraction fiscale s'ajoute des traits d'immoralisme professionnel ou individuel.

3. - Le rapport s'achève par l'analyse de l'interface des systèmes fiscal et judiciaire ; celle-ci est menée à deux niveaux.

Au plan institutionnel tout d'abord nous avons relevé, malgré les relations développées depuis dix ans, un double problème.

D'une part des attentes déçues de part et d'autres, chacun regrettant que l'autre n'ait pas suffisamment intégré ses besoins et attentes spécifiques. D'autre part des conduites de résistance à la dépendance réciproque : le judiciaire tendant par des actions internes à récupérer le pouvoir d'appréciation d'opportunité des poursuites qui ici lui échappe -l'administration fiscale anticipant les pratiques pénales en surgélectionnant la matière qu'elle transmet afin de mieux assurer les résultats attendus, mais se heurtant, en bout de course, à un effet pervers.

Enfin dans cette situation d'interface nous avons introduit une problématique juridique concernant l'objet saisi "La fraude fiscale". Notre hypothèse est que le délit fiscal, comme les autres délits ayant leur source dans des textes à visée réglementaire (les codes administratifs), ne peut fonctionner sur la scène pénale comme un délit de droit commun défini par le code pénal. La dimension proprement répressive apparaît périphérique par rapport à la dimension régulatrice initiale qui constitue le noyau de qualification. La mutation du contentieux fiscal en contentieux pénal apparaît en fait beaucoup plus problématique que ce qui est ordinairement mis en évidence. Dans ce sens nous mettons en question la complémentarité apparemment "naturelle" entre les actions de contrôle administratif et l'intervention pénale. C'est aussi la question de l'hétérogénéité du droit pénal qui se trouve ainsi posée.

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES

	<u>Pages</u>
INTRODUCTION	17
A. - <u>PROBLEMATIQUE DE LA RECHERCHE</u> -	18
1. - La dépendance de l'appareil judiciaire -	18
2. - Rompre avec la fascination du judiciaire -	20
3. - Méthodologie -	22
B. - <u>DELIT FISCAL ET/OU DELIT PENAL : LA SPECIFICITE DE L'INFRACTION FISCALE</u> -	23
1. - Le double régime de sanction -	23
2. - Forme pénale et/ou forme fiscale -	25
I. - <u>ELABORATION D'UNE POLITIQUE EN MATIERE DE REPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE</u> -	27
A. - <u>UNE NOUVELLE DOCTRINE POUR L'ACTION PUBLIQUE</u> -	27
B. - <u>LA POLITIQUE DE REPRESSION DE LA FRAUDE FISCALE</u> - ..	29
1. - Cadre général -	30
2. - Les circulaires d'orientation -	31
a) - Le pouvoir de plainte de l'administration	31
b) - L'exemplarité des poursuites -	33
c) - Les circulaires : principes techniques -	35
II. - <u>ORIGINES ET EDIFICATION DU CONTENTIEUX FISCAL</u> -	38
A. - <u>LA POLITIQUE DE CONTROLE FISCAL</u> -	38
1. - L'organisation du contrôle fiscal -	39
a) - Organisation des services -	39
b) - Les méthodes -	41

	<u>Pages</u>
2. - Les orientations du contrôle fiscal -	42
a) - 1970-1975 : l'intensification -	42
b) - 1976-1978 : la rationalisation -	47
b.1 - La loi du 29.12.77 -	48
b.2 - La mission de coordination du contrôle fiscal -	50
- secteurs à "haut risque"	50
- dossiers à "haut risque"	51
- question de périodicité	52
- les entreprises multinationales	54
c) - Développement et rentabilité du contrôle fiscal -	55
B. - <u>CARACTERISATION DES POPULATIONS ATTEINTES PAR LE CONTROLE FISCAL</u> -	 56
C. - <u>SELECTION DES DOSSIERS EN VUE DES PLAINTES PENALES</u> -	63
1. - Procédure de sélection -	63
2. - Niveaux de sélection -	66
III. - <u>LES JUGEMENTS PRONONCES</u> -	69
<u>SECTION I : ANALYSE GENERALE</u>	69
A. - <u>REPARTITION PAR GRANDE CATEGORIE SOCIO- ECONOMIQUE</u> -	69
B. - <u>SOCIETES COMMERCIALES ET SECTEURS D'ACTIVITE</u> -	71
1. - Approche générale -	71
2. - Regroupement en grands secteurs d'activité	73
3. - Personnes poursuivies -	75
C. - <u>PROFESSIONS LIBERALES ET COMMERCIALES</u> -	77
D. - <u>REPARTITION GEOGRAPHIQUE</u> -	79
1. - Région parisienne	81
2. - Région Nord-Est	81
3. - Région Sud-Est	81

	<u>Pages</u>
4. - Région Sud-Ouest	81
5. - Région Ouest	81
6. - Région Centre	82
E. - <u>QUALIFICATION DES INFRACTIONS</u> -	82
F. - <u>LES NON-LIEU</u> -	83
G. - <u>LES DELAIS ET NIVEAUX DE PROCEDURE</u> -	84
H. - <u>MODE DE JUGEMENT</u> -	86
I. - <u>DECISIONS JUDICIAIRES</u> -	86
<u>SECTION II : LES PEINES PRONONCEES</u>	88
A. - <u>ANALYSE PAR TYPE DE PEINE PRINCIPALE</u> -	89
1. - Les condamnations à l'emprisonnement ferme -	89
2. - Les peines d'emprisonnement avec sursis -	91
3. - Les peines d'amendes -	94
4. - Autres peines -	97
5. - Peines complémentaires -	97
B. - <u>ANALYSE DETAILLEE DES JUGEMENTS CONTRADICTOIRES</u>	98
1. - Analyse selon les caractéristiques juri- diques de la population -	98
2. - Analyse selon les caractéristiques socio-économiques de la population	102
3. - Analyse selon le montant détaillé des peines principales -	105
4. - Mise en évidence des différences régio- nales dans les niveaux de condamnation.	109
C. - <u>CONCLUSION SUR LE NIVEAU DES SANCTIONS PENALES</u>	111

IV. - <u>A L'INTERFACE DES SYSTEMES FISCAL ET JUDICIAIRE,</u>	
<u>LA QUESTION DE LA SPECIFICITE JURIDIQUE DE</u>	
<u>L'OBJET SAISI</u> -	114
A. - <u>LE NIVEAU INSTITUTIONNEL</u> -	115
1. - Les attentes déçues -	115
a) - Au niveau judiciaire -	115
b) - Au niveau de la D.G.I. -	117
2. - Les résistances à la dépendance -	119
B. - <u>LA SCHEMATISATION DU DELIT</u> -	121
1. - Un délit au statut complexe : centralité/ périphérie de l'élément répressif -	121
a) - Droit pénal unifié ou éclaté ? - ..	122
b) - Infraction pénale ou disciplinaire ?	125
c) - La spécificité juridique de l'objet "Fraude Fiscale" -	126
2. - Un changement d'ordre juridique : du fiscal au pénal, une mutation probléma- tique -	128
a) - L'apparente complémentarité "naturel- le" des actions administratives et judiciaires dans le discours sur l'exemplarité -	128
b) - Logique disciplinaire, logique pénale et problèmes de mutation - ..	132
1) - L'hypothèse de différents ordres juridiques -	133
2) - Problèmes de mutation du délit fiscal -	137
Références bibliographiques	143
<u>ANNEXES</u> :	
1. - Bibliographie générale -	
2. - Le coût des infractions -	
3. - Détail des catégories socio-professionnelles -	
4. - Extrait de la loi du 29 décembre 1977 -	

La spécificité de la fraude fiscale en tant que délinquance financière et les insuffisances de sa répression font depuis longtemps l'unanimité des spécialistes qu'ils soient économistes ou criminologues, fiscalistes ou pénalistes (1). Dès le début des années soixante J. RUEFF dans un rapport sur le développement industriel, faisait de la fraude fiscale un des grands obstacles au libre jeu de la concurrence.

Très récemment encore le nouveau ministre du budget évaluait l'ampleur de la fraude entre 90 et 100 milliards de francs :

"D'après des études que nous avons réalisées, 23 % de l'impôt sur le revenu est fraudé, ainsi que 20 % de l'impôt sur les sociétés et 6 % de la taxe à la valeur ajoutée. C'est considérable ... On vit depuis des années et des années en France sur une diffusion de la fraude fiscale. Ce n'est pas en un jour qu'on va inverser la tendance ; moi, je souhaite simplement qu'elle se réduise ... Pour essayer de lutter contre la fraude, il faut trois éléments, a-t-il expliqué. Le premier, ce sont les hommes, les moyens ; le second, c'est une législation adaptée. Nous avons une législation qui n'était pas mauvaise ; nous comptons l'adapter encore. Le troisième moyen, enfin, c'est une certaine volonté, je dirais politique, car s'attaquer à la grande fraude fiscale implique la volonté de ne pas épargner les puissants et les privilégiés ... Nous allons simplement essayer d'aller vers davantage de transparence et de justice fiscales et faire en sorte que la grande fraude fiscale soit sévèrement condamnée. Voilà le contrat de justice fiscale que je voudrais, avec le gouvernement, proposer au pays".

(Le Monde du 14.11.1981, p. 26)

On s'accorde à considérer que l'importance de la fraude, notamment fiscale, contre les finances publiques représente (1 bis) :

- 85 à 90 % des coûts de fonctionnement des appareils pénaux,
- l'équivalent du sixième budget de l'Etat,
- les 9/10^e de l'estimation monétaire des criminalités.

(cf. Annexe 1 - Tableau chiffré des atteintes aux finances publiques).

Ces positions de principe bien assurées rencontrent toujours d'importants obstacles dans leur mise en oeuvre concrète. Depuis dix ans, l'effort de collaboration entre le Ministère de la Justice et la Direction générale des Impôts a permis d'en dépasser certains et de mieux en cerner d'autres. Sans prétendre réaliser une présentation exhaustive des questions multiples soulevées d'une part par l'accomplissement des fraudes fiscales, et d'autre part par leur détection et sanction, cette étude se propose de dégager les grands axes de relation qui s'effectuent à l'interface du système fiscal et du système pénal.

Le présent rapport constitue aussi la première étude d'une recherche plus large relative aux modes d'approvisionnement du système pénal. Avant de présenter la spécificité des problèmes soulevés par la matière fiscale, il est nécessaire de replacer ces questions dans une problématique plus large, celle de l'approvisionnement du système pénal.

A. - PROBLEMATIQUE DE LA RECHERCHE -

1. - La dépendance de l'appareil judiciaire -

L'appareil judiciaire en ce qui concerne la matière pénale, entre autre, n'intervient qu'en 2ème, voire 3ème ligne. Pour qu'un fait délictueux puisse apparaître sur la scène judiciaire, il est nécessaire qu'il ait accompli un processus complexe dont l'intervention pénale n'est, malgré sa force d'impact, qu'un des aboutissements possibles. Ce processus, dit de renvoi, peut être différencié en diverses étapes (2) : celle de visibilité (ou perception-représentation de l'événement), celle de signalement à une agence spécialisée en matière de contrôle, celle de prise en charge par l'agence bénéficiaire du signalement. A chacune de ces étapes on peut constater différents modes de fonctionnement, allant de l'élimination au signalement à l'instance supérieure en passant par différentes formes de négociation et d'auto-régulation. On retrouve ici l'idée des "figures d'interaction" présentée par E. Serverin (3). Cette notion recouvre de

./...

prendre en compte l'ensemble des actions matérielles et symboliques constitutives des étapes du renvoi, menées par les différents partenaires impliqués. Processus qui ne trouvent dans la formulation des plaintes et des dossiers qu'une traduction très lacunaire, à la fois réduite et reconstruite.

Le problème des interfaces du système pénal et de son approvisionnement peut, pour simplifier, être situé à deux niveaux :

- soit en amont quand le recours au pénal s'effectue directement par ceux qui se jugent victimes d'infractions. Il convient de distinguer les victimes simples de celles qui disposent d'un service organisé pour le règlement de ces situations (Ex. : services privés de sécurité ou de contentieux). Les secondes ayant une force opérationnelle supérieure.

- soit latéralement quand interviennent des réseaux administratifs qui agissent de manière complémentaire voire concurrente à l'intervention pénale et constituent des filtres considérables (Ex. : Inspection du Travail, services des douanes ou du fisc ...). Dans ce dernier cas de figure, le débouché de l'affaire au plan pénal est beaucoup moins assuré que dans le premier cas et résulte de cheminements plus tortueux (4).

Ces remarques d'ensemble sur la dépendance de l'appareil judiciaire se précisent considérablement dès que l'on se réfère à des infractions à caractère financier ou liées à la vie des affaires et des entreprises. On est alors confronté à des situations où le mode "classique" d'approvisionnement du pénal pour des victimes directes se réduit considérablement ou disparaît presque complètement.

Autant il est des contentieux qui se manifestent massivement (atteinte publique à des personnes hors du cadre familial ou atteinte à des biens assurés), autant il en est d'autres qui nécessitent des investigations lourdes avant de prendre forme dans le champ de la délinquance.

./...

Cette situation se trouve encore compliquée par la place tenue par l'institution policière dans ces processus. On peut dire que la police et la gendarmerie se trouvent aux portes de l'institution judiciaire et il est habituel de les englober dans une vision synthétique du système pénal. Leur rôle est cependant double. D'une part, elles fournissent directement une matière première sur la base des constatations qu'elles effectuent d'initiatives. D'autre part, elles transmettent une partie, souvent difficilement évaluable (5), des contentieux qui leur sont apportés par les victimes.

En matière économique et financière, cette fonction de signalant privilégié classiquement attribuée aux instances policières se trouve profondément transformée. En effet leur rôle de découvreur d'infractions comme celui de transmetteur-filtreur de plaintes est en ces matières quasiment inexistant.

Le dépouillement du registre des arrivées au niveau de la section financière du parquet de Paris a montré l'insignifiance des signalements d'origine policière : 31 sur 2.465 en 1978, 2 sur 2.551 en 1979. Les statistiques de police judiciaire confirment également cette observation (6). La délinquance économique et financière représente seulement 9 à 10 % de l'activité de ces services. Mais il est de plus précisé qu'une très grande partie de ces affaires a pour origine une saisine judiciaire. C'est-à-dire que le travail policier s'effectue sur des matières dont le parquet a eu connaissance avant lui par d'autres voies et qu'il soustraite. Ceci est particulièrement avéré en matière de banqueroute (origine : tribunal de commerce) de délits de société (origine : actionnaires, associés, commissaires aux comptes) et bien sûr d'affaires fiscales ou douanières où existe soit l'exigence d'une plainte préalable (administration fiscale) soit l'existence d'un droit de transaction éteignant l'action publique (administration des douanes). La dépendance de l'appareil pénal est ici très évidente.

2. - Rompre avec la fascination du judiciaire -

L'intérêt d'une telle approche en termes d'interface nous semble être de rompre avec la fascination du judiciaire.

On tend toujours en effet à placer le système pénal en situation de clef de voûte ou au sommet d'une pyramide d'autres agences. Et c'est toujours par rapport à lui que l'on situe les autres intervenants et que l'on parle de filtre, d'évitement, etc ... En matière de délinquance d'affaires non seulement le judiciaire ne se situe pas en position centrale, mais il est de plus très difficile d'évaluer a priori la place qu'il occupe et le lieu d'où il opère. On a au contraire l'impression que le judiciaire se trouve bel et bien marginalisé, cantonné à distance et maintenu dans un rôle de censeur lointain d'autant plus menaçant que peu présent et utilisé de façon souvent aléatoire. Quant aux organismes qui sont eux, en prise directe sur des secteurs précis de la vie des affaires et des entreprises, ils semblent beaucoup plus en situation de gestion et de régulation des "problèmes" apparaissant dans ce champ qu'en position de sanction. Mais entre ces deux types d'intervenants les interfaces sont multifformes.

Notre hypothèse de travail sera donc qu'en matière de litige et de délinquance liés à la vie des affaires existe un réseau complexe et diversifié d'agences de contrôle et de sanction. Ce réseau serait hiérarchisé au sens où les modes d'intervention iraient du niveau le moins spécialisé (contact entre conseils juridiques, arbitrage) jusqu'au niveau le plus formel (sanction pénale) avec entre les deux, de nombreux modes de gestion et régulation (de la transaction à l'amende administrative, en passant par la régularisation, le dédommagement ou l'admonestation). Ce réseau constitue l'objet général de notre recherche sur les formes de réaction sociale à la délinquance des affaires (6 bis).

Après nous être attaché à l'analyse des modes d'intervention de l'appareil judiciaire nous abordons une autre étape de recherche. A savoir dans un premier temps l'analyse des interfaces entre le judiciaire et les intervenants directs dans la surveillance de la vie des affaires.

Ces intervenants directs étant limités à ceux d'entre eux qui sont de nature administrative (Direction générale des Impôts, Douanes, Inspection du Travail ...). Nous délaissions donc pour l'instant les agents

individuels (avocat d'affaires, conseiller juridique...) ou ayant un mandat spécifique (arbitre, commissaire aux comptes) et les agents institutionnels privés (banques, organismes professionnels).

3. - Méthodologie -

Nous envisageons de retenir deux grands types d'intervenants :

- ceux qui fournissent au système pénal un contentieux important comme l'Inspection du Travail, la Sécurité Sociale, ou un contentieux régulier dans le temps comme la Direction générale des Impôts et les Douanes.

- ceux qui opèrent sur des secteurs apparemment plus limités et constituant donc de "petits pourvoyeurs" comme la Commission d'Opérations de Bourse, celle de la Concurrence et des prix ou les différentes instances administratives (équipements, agriculture ...) qui traitent des questions de protection de l'environnement.

Après de ces différents organismes nous recueillons ou constituons par dépouillement d'archives administratives, des bases de données quantifiables permettant de reconstituer les différentes voies et formes de sélection des illégalismes repérés et traités. Nous nous attachons alors aussi bien aux dossiers qui débouchent sur un signalement au pénal qu'à ceux qui y échappent ainsi qu'aux cheminements empruntés.

D'autre part à partir de l'étude de ces dossiers, d'analyse de documents internes (circulaires d'orientation, bilan d'activité) et d'entretiens à recentration avec les agents concernés, nous nous efforçons de préciser les critères présidant aux choix qui s'opèrent à chacune des étapes et la logique d'ensemble des processus de sélection et d'orientation.

Après avoir effectué des analyses de ce type auprès de différents intervenants (Direction générale des Impôts, Inspection du Travail, Douane ou Sécurité Sociale, Commission des Opérations de Bourse, Commission

./...

de la concurrence et des prix, Services de protection de l'environnement) nous réaliserons une synthèse par analyse transversale des différentes situations d'interface rencontrées.

Cette étape finale devrait permettre de préciser les sources et voies d'approvisionnement de la justice pénale en faisant ressortir les filtrages et sélection d'ordre administratif qui déterminent la matière qu'elle traite in fine. Ce travail sur les contentieux fiscaux constitue la première étape de ce projet.

B. - DELIT FISCAL ET/OU DELIT PENAL - LA SPECIFICITE DE L'INFRACTION FISCALE -

La caractéristique principale de la répression en matière de fraude fiscale est l'existence d'un double régime de sanction : sanction fiscale et sanction pénale. La complexité, voire les ambiguïtés de cette situation sont le plus souvent envisagées au seul niveau de la mise en oeuvre de ce double régime de sanction par les administrations fiscales et judiciaires. Il nous apparaît cependant essentiel d'aller au-delà des seules questions de mise en oeuvre et de soulever aussi les problèmes posés à un niveau sans doute plus fondamental par la double forme juridique elle-même. A savoir quel est le statut juridique d'une infraction de type pénal formalisée dans un système pénal autre que le cadre pénal classique ? Quelles conséquences ont au niveau de sa mise en oeuvre la double nature du délit de fraude fiscale, sa forme administrative et pénale ?

1. - Précisons pour l'instant ce régime de sanction -

- sanction fiscale d'une part, de nature pécuniaire, indépendante du recouvrement des droits éludés en principal, et d'un montant souvent très élevé (les taux très lourds sont issus de la loi du 29.12.1977 (*)) et susceptibles de transactions (**).

./...

(*) - jusqu'à 150 % du montant de l'insuffisance en matière d'impôt sur le revenu, 300 % en matière de T.V.A. en cas de manoeuvres frauduleuses.

(**) - cf. texte en annexe "Le nouveau régime des remises et des transactions".

- sanction pénale d'autre part, prononcée par l'autorité judiciaire à la suite d'une procédure dont l'administration fiscale conserve le monopole du déclenchement.

Ce double régime de sanction soulève un certain nombre de difficultés dans les relations d'interface entre le judiciaire et le fiscal. Là, des logiques, des exigences différentes se rencontrent et se heurtent parfois. Les efforts accomplis durant ces dix dernières années n'ont pu encore résoudre les problèmes en cause. Deux grandes séries de questions demeurent en suspens :

- Si au niveau de la D.G.I. la nécessité de la sanction pénale n'est pas contestée, on a parfois du mal à en saisir la portée finale.

Les peines prononcées apparaissent en général comme trop faibles et d'impact limité. L'emprisonnement avec sursis est en effet la règle. Ce qui est sans surprise s'agissant de délinquants primaires et vu l'écart existant entre la date des faits et leur sanction. Les peines d'amende sont d'un niveau très bas par rapport aux sanctions fiscales, les interdictions professionnelles très rares. Quand au recours à des mesures de semi-liberté, elles sont exceptionnelles malgré leur intérêt (cf. T.G.I. Chambéry, 9 octobre 1980 condamnant un médecin à 30.000 F. d'amende et 2 mois d'emprisonnement en semi-liberté).

Ce sont finalement les sanctions pénales permettant d'assurer le recouvrement des impôts, majorations et amendes fiscales (contraintes par corps art. 1845 C.G.I. et la solidarité sur le plan pécunier entre fraudeur et complice, art. 1745 C.G.I.) auxquelles est attribuée la plus grande effectivité. A la limite, on craint parfois un effet d'exemplarité à rebours ; la relative faiblesse des sanctions risquant en fin de compte de présenter la fraude comme payante.

- au niveau de la justice pénale deux questions font encore problème. La première est de nature apparemment technique mais illustre bien les difficultés inhérentes à la rencontre de deux logiques administratives. Les

./...

magistrats reprochent en effet à certains dossiers qu'ils reçoivent d'être construits dans un sens par trop fiscal, ne tenant pas assez compte des exigences pénales (éléments constitutifs des infractions, mise en évidence des responsabilités ...).

C'est cependant une autre question qui semble poser au fond le plus de difficultés. Il s'agit du pouvoir d'appréciation de l'opportunité des poursuites appartenant à l'administration fiscale qui dépossède ainsi les magistrats d'une de leurs prérogatives essentielles.

Cette absence de maîtrise sur l'origine et la nature du contentieux reçu expliquerait en partie la réticence de certains tribunaux à prononcer des sanctions trop sévères. Ils marqueraient ainsi leur refus d'être cantonnés dans un rôle de bras séculier aveugle.

Cet ensemble de questions constitue souvent le fond apparent des débats qui se nouent lors des rencontres entre les représentants des deux administrations concernées, tant au niveau central, qu'au niveau local ou dans le cadre des structures de formation initiale ou permanente. Une lente évolution concertée se dessine. Elle exige parfois la redéfinition de pratiques spécifiques, en vue de la mise en oeuvre souhaitée de pratiques plus complémentaires. Les relations qui se développent à cet interface demeurent cependant problématiques.

2. - Forme fiscale et/ou forme pénale -

La principale lacune de l'approche précédente est toutefois de se limiter au niveau des seuls fonctionnements institutionnels. Elle se cantonne au plan des difficultés de mise en oeuvre de catégories juridiques dont la spécificité n'est jamais envisagée comme un des éléments constitutifs du problème en cause. La question juridique n'a pas ici de visibilité particulière.

Un sujet comme le nôtre peut être l'occasion de dépasser une problématique très répandue en sociologie judiciaire et juridique, celle qui

privilégie les acteurs et processus institutionnels. Ce type d'approche nous semble devoir être complété par une problématique des objets juridiques, de leur construction et de leur mode de fonctionnement au sein des structures contentieuses et judiciaires.

Ne présuppose-t-on pas un peu trop aisément la capacité de toutes les formes juridiques du type "infraction" à endosser le vêtement pénal ? Les illégalismes définis, repérés et instruits dans un cadre administratif ne sont pas a-priori pensés en termes pénaux. Bien au contraire il faudra en fait un glissement progressif de qualification juridique pour que le délit fiscal devienne par exemple un délit pénal. Mais un tel glissement n'est nullement obligatoire. Nous essayerons en fin de rapport de développer ce dernier mode d'approche qui nous semble avoir une importance centrale dans cette situation d'interface.

Le coeur du problème semble résider en effet dans les difficultés rencontrées par l'appareil pénal pour saisir un objet ("la fraude fiscale") totalement pré construit tant sur le plan juridique (un code autre que le pénal) que sur le plan institutionnel (une autre administration, la DGI) et par d'autres opérateurs que ceux par référence auxquels il est accoutumé à oeuvrer. Sur la scène pénale l'infraction "fraude fiscale" fonctionne sur un mode différent de celui des infractions de droit commun. Il y a là une évidence. Sur quelles données repose alors la différenciation constatée ?

Pour éclairer plus précisément ces questions, nous rappellerons :

- les grandes lignes du développement des relations entre les deux administrations (section I),
- puis nous présenterons les origines et l'édification du contentieux fiscal (section II),
- enfin nous analyserons la nature du contentieux fiscal traité au plan pénal (section III).
- une partie conclusive abordera les problèmes posés par la spécificité de la forme juridique du délit fiscal (section IV).

I. - L'ELABORATION D'UNE POLITIQUE EN MATIERE DE REPRESSION DE LA
FRAUDE FISCALE -

Nous envisagerons tout d'abord le cadre général de la réorientation de l'action publique tenté à partir des années 70 puis son application au secteur fiscal.

A. - Une nouvelle doctrine pour l'action publique -

C'est à P. ARPAILLANGE, alors directeur des affaires criminelles, que revient le mérite d'avoir initié un mouvement de réflexion et de redéfinition de la "politique criminelle". Si cette "doctrine" qui synthétisait différentes influences n'a guère eu la possibilité d'être opérationnalisée, elle mérite cependant d'être rappelée dans ses grands principes.

Dès 1971 un important travail de consultation sur la politique pénale du Ministère de la Justice fut entrepris. Il devait déboucher en juillet 1972 sur un rapport bien connu et intitulé "Pour une réforme d'ensemble de la justice pénale" (*). Un des axes essentiels mis en évidence dans ce document était la nécessité de développer, en matière d'action publique, une approche spécifique des questions de "violence professionnelle" (atteintes à la qualité de la vie, accidents du travail, fraude fiscale ...). La répression de la délinquance astucieuse, économique et financière apparaissait alors comme un des secteurs clés vers lequel l'appareil judiciaire se devait de concentrer une partie de son action.

La mise en oeuvre d'une telle orientation devait se faire selon une stratégie centrée sur l'article 41 du Code de procédure pénale :

Article 41. Le procureur de la République procède ou fait procéder à tous les actes nécessaires à la recherche et à la poursuite des infractions à la loi pénale.
A cette fin, il dirige l'activité des officiers et agents de la police judiciaire dans le ressort de son tribunal.

./...

(*) - ARPAILLANGE (P.), La simple justice, Paris, Julliard, 1980,
Annexe 2, "Un certain rapport", p. 250-291.

Il s'agissait d'inciter l'action publique à investir des champs nouveaux ou délaissés (secteur économique, social et financier). Le développement des initiatives émanant du parquet aurait dû conduire en théorie à réamorcer et développer les différents réseaux d'approvisionnement de la justice pénale à l'arracher à la dépendance des signalements extérieurs.

Il est en effet aujourd'hui bien connu que cette institution intervient le plus souvent non de sa propre initiative mais à la suite d'un signalement dont elle a bénéficié. Les principaux signalants sont habituellement les victimes privées et la police judiciaire. Or, en matière de délinquance d'affaires ces deux opérateurs agissent de façon beaucoup plus exceptionnelle qu'en matière de droit commun. Les raisons principales étant l'absence de victime directe clairement individualisée ou les réticences manifestées, pour diverses raisons, par ces victimes à mettre en oeuvre le système policier et pénal. En notre domaine les processus de victimisation présentent des caractères fort différents de ceux que l'on observe pour les infractions dites "classiques" (7).

Soit par défaut de victime privée directe, soit par absence de signalement des faits délictueux, le système d'approvisionnement ordinaire de la justice pénale se trouve ainsi paralysé. Il faut donc avoir recours pour la recherche et le repérage des contentieux de ce type à des organismes spécialisés. C'est ce que le rapport Arpaillage dénommait "tactique d'occupation du terrain" (7 bis).

"Il faudrait recourir ici à une tactique d'"occupation du terrain" -avec la création d'organismes comme la Commission des opérations de bourse, l'utilisation d'un nombre considérablement accru d'agents de contrôle et d'inspection très "rentables" pour l'Etat, et le retour à des procédés de vérification un peu moins naïfs que l'inspection par les pairs (p. 269)".

C'est dans cette perspective qui prenait à la lettre les articles 40 et 41 du C.P.P. que les parquetiers se virent progressivement incités à établir des contacts systématiques avec tous les agents et organismes

pouvant (voire devant) les informer afin de "rechercher et faciliter la découverte" des infractions. C'est dans ce cadre général que prit place le développement d'une coordination des actions des agents des impôts avec ceux de la justice et à un moindre degré de la police.

Rôle moteur du parquet, investigation et présence dans des champs nouveaux pour le secteur pénal, tels étaient les principes clefs à partir desquels pouvait être redessiné un profil d'action judiciaire nouveau. Ce n'est pas le lieu pour effectuer une évaluation d'ensemble de la mise en oeuvre de ces principes. Les résultats globaux de la recherche que nous effectuons au S.E.P.C. sur "La réaction sociale à la délinquance des affaires" fournira des résultats permettant d'amorcer ce bilan.

Cependant les différentes phases de recherche déjà réalisées (8) ont montré l'importance des lacunes dans la mise en oeuvre de ces principes. Excepté "l'âge d'or" des sections financières de Lyon et de Marseille qui avait fourni l'essentiel du modèle de la doctrine Arpaillage en matière financière, les pratiques judiciaires concrètes semblent être restées en ce domaine bien en-deçà des exposés d'intention. Ce ne sont pas les prises d'initiative dans la recherche et la poursuite de la délinquance des affaires qui caractérisent la politique des parquets durant ces dix dernières années. Quant à "l'occupation de terrain" par l'intermédiaire d'organismes comme la C.O.B. elle semble avoir plutôt débouché sur le cautionnement de systèmes d'auto régulation par la présence de "magistrat-otage". Là le judiciaire et ses logiques s'estompent au profit de systèmes de négociation et de rectifications complexes où la référence au pénal est plus périphérique que centrale.

Qu'en est-il en matière fiscale ? Comment cette réorientation de doctrine s'est-elle incarnée ?

B. - La politique de répression de la fraude fiscale -

Le domaine des poursuites en matière de fraude fiscale bien qu'inscrit dans un processus plus large, garde cependant une place bien

spécifique. Dans la mesure où, d'une part c'est en cette matière qu'une politique concertée parvint à être définie le plus rapidement. Où, d'autre part, on a pu enregistrer dans d'assez brefs délais d'importants impacts quantitatifs (nombre de plaintes et de condamnations) et qualitatifs (action dissuasive et amorce de moralisation fiscale dans certains secteurs comme les professions libérales).

1. - Le cadre général -

Les relations qui se sont instaurées entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire ont tout d'abord un fondement légal qui précise l'exercice du droit de "communication" (art. 1989-1990 C.G.I.) et d'information (art. 40 C.P.P.) des deux partenaires en présence.

Cependant on s'accorde à considérer dans les deux administrations que la notion de secret professionnel, indispensable dans les rapports avec d'autres partenaires est pratiquement dénuée d'objet lorsqu'il s'agit de relations avec l'autorité judiciaire. Il y a ici peu d'obstacles.

Quant à la mise en oeuvre des orientations dégagées en matière de politique criminelle, sa première manifestation fut l'instauration d'une procédure de concertation sur les questions de fraude fiscale. Une lettre circulaire de la Chancellerie du 16 Novembre 1971 permit de recueillir au niveau judiciaire local des renseignements sur l'état et la forme des poursuites en matière de fraude fiscale. Des contacts furent établis parallèlement avec le directeur général des impôts D. de la MARTINIERE. Une série de réunions de travail organisée au cours du premier trimestre 1972 réunit des représentants du ministère de la Justice, du ministère de l'Economie et des Finances et du ministère de l'Intérieur. Enfin une circulaire de la Chancellerie et une note conjointe de la direction générale des Impôts en date du 9 Octobre 1972 explicitèrent les grandes lignes de la politique de coopération qui fut ainsi définie.

Avant d'examiner les lignes directrices contenues dans ces circulaires il faut rappeler que cet effort de concertation au niveau administratif central s'est prolongé au plan local.

Outre diverses possibilités de formation technique à la matière fiscale, des réunions de travail à l'échelon régional et départemental ont été organisées régulièrement. Elles regroupent des représentants des parquets des directions régionales des impôts, des directions départementales des services fiscaux et des services régionaux de police judiciaire. Elles permettent d'instaurer des liens personnels de coopération et d'organiser compte-tenu des caractéristiques locales, une politique de poursuite relativement bien concertée. Chaque année est organisée à Vaucresson une session de formation permanente des magistrats en cette matière. Notre analyse des condamnations montre cependant la survivance de nettes disparités régionales (cf. chap. 3 - tableau N° 48).

2. - Les circulaires d'orientations -

A partir de 1972 une circulaire annuelle est venue présenter aux magistrats du siège et du parquet le bilan des poursuites ainsi que les éléments juridiques introduits ou clarifiés par les arrêts de la Cour de Cassation ou du Conseil d'Etat.

Il nous a semblé opportun de rappeler ici brièvement les principales orientations contenues dans la première circulaire du 9 Octobre 1972 car c'est autour d'elles que se noue encore l'essentiel des débats.

a. - Le point crucial : le pouvoir de plainte de l'administration -

Le point crucial reste sans aucun doute le pouvoir de plainte de l'administration fiscale, préalable à toute action judiciaire. Ce pouvoir est maintenu en l'état mais il tend à être compensé par l'élaboration de critères de dépôt de plainte censés éclairer les magistrats sur la nature des dossiers qu'ils reçoivent.

"La plainte est justifiée en particulier par la prise en considération du rôle essentiel de l'administration, qui est de faire entrer l'impôt, et qui dispose à cet égard d'une procédure fiscale, la mise en oeuvre des articles 1741 et suivants demeurant complémentaire, mais exceptionnelle; l'opportunité de poursuites pénales devant être appréciée dans chaque cas en fonction d'éléments qui échappent à la connaissance des autorités judiciaires.

L'initiative de la plainte reconnue à l'administration ne signifie pas que cette dernière, abritée derrière son privilège, souhaite élaborer sa politique dans le secret de ses cabinets, et tenir les tribunaux dans l'ignorance de ses intentions. Au contraire, les représentants du ministère de l'Economie et des Finances ont tenu à placer au premier rang de leurs préoccupations la mise au point de certains critères de dépôt de plainte ; en d'autres termes, l'élaboration, dans la mesure du possible, d'une doctrine de la plainte.

Sans prétendre fixer des principes immuables et universels, compte-tenu de la complexité du problème et de la diversité des situations, il a été admis que l'Administration des Finances s'inspirerait des critères suivants :

- importance de la fraude,
- procédés mis en oeuvre,
- recherche de l'exemplarité." (9)

(*)

Ces critères demeurent cependant assez flous. S'il y a "doctrine" de la plainte, elle n'est pas encore suffisamment précise aux yeux de certains magistrats pour rendre acceptable à leurs yeux cette dépossession de leur pouvoir d'appréciation de l'opportunité des poursuites. Il faut aussitôt noter qu'il n'existe pas davantage au niveau du parquet de doctrine claire de la poursuite en matière pénale générale. La dimension subjective de l'appréciation de l'opportunité reste aujourd'hui, quel que soit le lieu où elle se manifeste, particulièrement grande. C'est aussi un enjeu de pouvoir important, chaque instance intervenant dans un processus de décision de poursuite ayant tendance à vouloir maîtriser pleinement ce ressort essentiel. Pour prendre des exemples extérieurs à notre champ, on peut se référer aux conflits similaires existants dans les relations police-justice en matière de poursuite ou aux conflits justice-pénitentiaire en matière de détermination de la peine.

Le pouvoir de plainte de l'administration connaît aussi une autre limite dans la mesure où cette plainte une fois déposée est considérée comme définitive :

"De manière à la fois à ne pas "décourager" les magistrats dans leur action et à éviter d'éventuelles pressions. Ce caractère pratiquement définitif de la plainte est d'ailleurs une des raisons pour lesquelles il leur paraît peu opportun d'agir prématurément ou de déposer plainte contre X... dès la découverte d'une situation suspecte".

./...

(*) - Il n'existe pas par exemple comme cela a été proposé récemment pour le contrôle des changes de seuil quantitatif au-delà duquel la plainte serait obligatoire.

Avant la loi du 29 Décembre 1977, il était possible en droit, à l'administration fiscale de retirer sa plainte après déclenchement de l'action judiciaire. On en trouve très peu d'exemples. Mais depuis la création de la commission des infractions fiscales dont l'avis lie le Ministre des Finances, un tel retrait semble inenvisageable.

b. - Un autre thème central : l'exemplarité des poursuites -

Un autre thème central est celui de l'exemplarité des poursuites. S'il est dit explicitement que "le souci d'exemplarité domine la matière", celle-ci reste cependant définie de façon floue, voire contradictoire.

- ce n'est pas une exemplarité par poursuite systématique :

"Il n'est pas question de s'en tenir à cet égard au chiffre minimum de 1.000 F. ou de 10 % de la somme imposable qui aboutirait à un trop grand nombre de poursuites pénales et ne répondrait pas à leur nature exceptionnelle et exemplaire".

- ce n'est pas non plus une exemplarité par l'action spectaculaire :

"Il est souhaitable, sur le plan de l'efficacité, que la répression ne paraisse pas se limiter à quelques affaires spectaculaires découvertes dans certains ressorts".

- c'est une exemplarité reposant sur le choix des cibles particulièrement représentatives :

"C'est pourquoi les poursuites pénales, si elles doivent rester relativement peu nombreuses devront viser en priorité les personnes dont la situation sociale ou professionnelle est la plus représentative".

Cependant il faut relever dès cette première circulaire que les conceptions de "l'exemplarité" divergent du Ministère de la Justice à la Direction des Impôts. Pour le premier l'exemplarité semblait définie a-priori et tend à reposer sur le choix de personnalités marquantes pour l'opinion publique : "des vedettes".

Pour la direction des Impôts au contraire l'exemplarité doit être induite ; c'est-à-dire provenir non de choix a-priori mais de l'effet global d'une politique précise de contrôle et de poursuite pénale.

La note de la Direction générale des Impôts jointe à la circulaire du ministère de la Justice précise ces dernières notions.

"Les infractions fiscales procédant d'une intention frauduleuse doivent être réprimées quels qu'en soient les auteurs et quels que soient les procédés utilisés. En aucun cas, la position sociale ou professionnelle du redevable défaillant ne saurait constituer un obstacle à l'engagement des poursuites.

La recherche constante de l'exemplarité de la sanction pénale doit ainsi conduire à rectifier la tendance actuelle de certains services locaux à proposer d'une façon trop exclusive l'engagement de poursuites à l'encontre de redevables relevant des professions industrielles ou commerciales ou de contribuables récalcitrants, marginaux ou insolvable".

Nous le verrons ultérieurement, les conceptions de "l'exemplarité" ont aujourd'hui été redéfinies.^(*) Sans que les désignations soient tout à fait explicites, certains gros contribuables et les membres des professions libérales se trouvèrent ainsi particulièrement désignés à l'attention des services du contrôle fiscal dans la période après 1972.

L'exemplarité était ainsi entendue moins comme une action systématique où la dissuasion proviendrait de la certitude de la sanction que comme une action symbolique dont la virulence (poursuite pénale) aurait un effet préventif et moralisateur étendu.

"Les peines correctionnelles ont surtout valeur d'exemple par l'effet dissuasif qu'elles exercent vis-à-vis des autres contribuables. Elles contribuent également à combattre l'indulgence dont la fraude fiscale bénéficie trop souvent dans l'esprit des citoyens. Elles tendent aussi à faire disparaître la conception assez répandue selon laquelle il y aurait deux moralités, la moralité générale, d'une part, la moralité fiscale, d'autre part, moins exigeante".

./...

(*) - Pour la définition de la nouvelle conception de l'exemplarité, cf. p. 130-132.

On peut considérer qu'aujourd'hui la conception de l'exemplarité centrée sur des cibles à haute visibilité est caduque. La redéfinition de la notion a été opérée essentiellement sous l'influence de la D.G.I. qui lui reprochait de renforcer par son arbitraire l'intolérance au contrôle fiscal. Pour la D.G.I. l'exemplarité ne peut résulter non plus de poursuites systématiques au pénal. L'utilisation sous tous azimuts de l'article 1741 du code des impôts, risquant de créer une saturation rapide, susceptible de réveiller les très classiques attitudes anti-fiscales de nouvelles catégories de contribuables, sans oublier le risque d'encombrement des circuits judiciaires.

L'exemplarité ne peut donc résulter ni de choix a-priori, ni de poursuites systématiques. La politique de plainte qui s'est dessinée ces dernières années, l'a été par référence au contrôle fiscal et à ses résultats. On parle de "pointe avancée du contrôle fiscal". C'est donc selon la D.G.I. une utilisation qualifiée de l'article 1741 en fonction de la réalité du contrôle fiscal qui doit fonder l'exemplarité. On est donc passé d'une conception "a-priori" à une conception "induite".

Le texte d'une nouvelle circulaire récemment élaborée (Septembre 1981) est venue officialiser cette évolution. Nous en présenterons les termes dans la 4ème partie.

C. - Les circulaires : principes techniques -

Les circulaires contiennent aussi un certain nombre de principes techniques concernant la réalisation des poursuites. L'essentiel apparaît ici la recherche d'une sanction rapide :

"En effet, le caractère exceptionnel de ces dernières (les plaintes) accentue encore, ainsi qu'on l'a déjà noté, leur finalité essentielle unanimement reconnue, à savoir l'exemplarité ; la nature particulière des délits fiscaux et la personnalité de leurs auteurs permettent en effet de considérer comme peu adaptée la politique dite de réinsertion sociale, alors que la sanction pénale conserve à l'égard de ce type de délinquance toute sa valeur punitive et dissuasive.

Il conviendra donc de s'attacher à obtenir une sanction rapide afin que la fermeté des juges ne soit pas tempérée par l'ancienneté des faits et de veiller très attentivement à son exécution".

A cette fin on recommande l'utilisation de la procédure de citation directe pour les cas de fraude simple (fraude individuelle de dissimulation de revenus ou de déclarations inexactes ou incomplètes). Pour les cas de fraude complexe reposant sur une véritable organisation ...

"...les rouages ne peuvent être réellement mis à jour que par une enquête de police judiciaire. Au surplus, elle va souvent de pair avec des infractions connexes autorisant, sans préalable, l'intervention du parquet, telles qu'escroqueries, infractions aux lois sur les sociétés ou infractions économiques".

"Il a été convenu que les services de l'administration fiscale signaleraient sans tarder aux parquets les infractions de droit dont ils auraient connaissance, en adressant au besoin un simple rapport sur les faits constatés, de manière à permettre l'ouverture d'une information contre X ... à raison de ces faits, et à joindre ultérieurement à cette procédure les poursuites pour fraudes fiscales, après achèvement des vérifications et dépôt de plainte".

Dans le même objectif de célérité d'importantes réserves sont faites sur les demandes d'expertises :

"Il est indispensable de chercher dans toute la mesure du possible à éviter que soient ordonnées des expertises judiciaires. Sources de retards et de frais, souvent de contestations, elles sont en cette matière la plupart du temps inutiles. En effet, les travaux des vérificateurs fiscaux sont assez complets pour que l'expertise n'apporte aucun élément nouveau, si ce n'est une apparence d'authentification des éléments déjà établis".

Le paragraphe suivant résume bien l'esprit général devant présider aux poursuites.

"On ne doit jamais perdre de vue qu'un souci excessif de perfection dans la conduite de la procédure n'est pas compatible avec le but recherché qui est la rapidité et l'exemplarité des poursuites".

Enfin au niveau des sanctions le souci d'exemplarité se traduit à deux niveaux. D'une part et contrairement aux pratiques dominantes en matière financière, la mise en détention est relativement encouragée.

./...

"Dès le stade de l'instruction préparatoire, cette détermination peut conduire à user plus largement qu'en d'autres matières de la détention provisoire, afin en particulier d'éviter la destruction des preuves".

D'autre part, la circulaire insiste beaucoup sur le rôle des peines complémentaires, en particulier celle d'affichage.

"Par ailleurs, plutôt que la publication et l'affichage de textes intégraux souvent arides pour le profane, il conviendra de procéder sous forme d'extraits mettant en relief le nom du condamné et la nature de la fraude. Enfin, il serait vain de nier l'importance des détails en apparence très secondaires mais dont le parquet ne saurait se désintéresser sans priver l'affichage de toute efficacité. Ainsi, devra-t-il donner toutes instructions utiles pour que cet affichage soit effectué à un emplacement très apparent, faire vérifier le cas échéant, qu'il persiste pendant toute la durée prévue et que, notamment dans les lieux publics, les extraits ne sont pas dissimulés par des documents postérieurs".

En résumé on peut dire que la recherche de l'exemplarité dans l'intervention judiciaire s'opère par la combinaison de trois éléments :

- des accusés "représentatifs",
- une procédure rapide,
- des sanctions fermes.

Les résultats de l'analyse de près de 1.000 jugements pénaux prononcés en 1979 nous permettront dans une certaine mesure d'évaluer la mise en oeuvre de ces principes. Nous pouvons déjà avancer que les progrès réalisés au niveau des procédures quant à leur raccourcissement ne semblent pas avoir été aussi nets sur les autres plans. La notion de "représentativité" demeure encore floue malgré les efforts de rationalisation du contrôle fiscal. C'est ce que nous développerons dans le chapitre suivant.

Quant à l'impact de l'intervention pénale il réside moins dans le montant réel des peines que dans la gravité associée à la seule inculpation et à la mise en visibilité du fraudeur qui en résulte.

II. - ORIGINES ET EDIFICATION DU CONTENTIEUX FISCAL -

Le système fiscal français repose sur un principe déclaratif. Ce mode d'assiette implique un contrôle par l'administration des éléments qui lui sont fournis. Ce contrôle des déclarations tend à rechercher aussi bien les erreurs commises de bonne foi par les contribuables que par des procédés de fraude très élaborés.

Il faut aussitôt préciser qu'il existe des différences majeures entre deux types de contribuables :

- d'une part les salariés et assimilés dont les déclarations de revenus sont doubles, celle qu'ils font eux-mêmes et celle qui est effectuée par un tiers permettant des vérifications relativement aisées par recoupement.

- d'autre part les non-salariés pour lesquels il n'existe aucun terme de comparaison pour les déclarations qu'ils effectuent, excepté un contrôle in situ.

Depuis 1970 des actions précises de relance du contrôle fiscal ont été organisées. "Les objectifs poursuivis tendaient à modifier l'image du fraudeur dans l'opinion publique et à l'isoler dans la société en donnant à la répression un caractère de nette exemplarité" (*). Nous examinerons successivement les grandes dimensions de cette politique de contrôle fiscal puis les modalités de sélection des dossiers "exemplaires" finalement transmis à la justice pénale.

Nous resterons ici essentiellement descriptifs car notre objet de recherche est l'interface de deux systèmes, et non la spécificité de chacun.

A. - La politique de contrôle fiscal -

Pour présenter les caractéristiques de cette politique nous distinguerons l'organisation administrative, les orientations d'action et les

./...

(*) - Direction générale des Impôts, La lutte contre la fraude fiscale : dossier d'information, Paris, 1981, ronéo.

résultats du contrôle fiscal. Les paragraphes suivants s'inspirent très largement des informations contenues dans le document de la Direction générale des Impôts référencié ci-dessus.

1. - L'organisation du contrôle fiscal -

a) - L'organisation des services -

La réorganisation des services fiscaux a substitué aux trois anciens services des Contributions directes, des Contributions indirectes et de l'Enregistrement une administration fiscale unique.

Cette réforme s'est traduite notamment par la mise en place progressive des Centres des impôts qui constituent les nouvelles cellules de base chargées de l'assiette et du contrôle de l'impôt et dont la création a permis la centralisation, dans un dossier fiscal unique, de l'ensemble de la documentation concernant chaque contribuable ainsi qu'une spécialisation plus poussée des agents chargés du contrôle fiscal.

Au sein de cette cellule administrative fonctionnent trois types d'inspection spécialisées :

- les Inspections de fiscalité des entreprises,
- les Inspections de fiscalité personnelle,
- les Inspections de fiscalité immobilière.

Cette nouvelle organisation a permis de décharger les inspecteurs des impôts de travaux d'assiette répétitifs et, ce faisant, de réserver les tâches de contrôle fiscal aux agents les plus qualifiés.

Le contrôle fiscal a été organisé suivant trois niveaux.

./...

- Au niveau local -

Les inspecteurs spécialisés des centres des impôts sont chargés du contrôle des revenus, de la vérification des entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à une limite variant de 1 à 2 millions de francs suivant les régions, du contrôle des droits d'enregistrement et des opérations relevant de la fiscalité immobilière.

Chaque département dispose en outre d'une brigade de contrôle et de recherches chargée d'effectuer des enquêtes particulières et de procéder, tant dans les locaux des entreprises qu'à la circulation, à des constatations matérielles de nature à servir au contrôle de tous les impôts.

- Au niveau régional -

- Les inspecteurs des brigades de vérifications générales effectuent le contrôle pour l'ensemble des impôts et taxes dus par les entreprises de la région dont le chiffre d'affaires annuel est compris entre la limite qui vient d'être indiquée et 60 millions de francs.

Les entreprises de cette catégorie dont le siège du principal établissement est situé dans la région parisienne sont vérifiées par les agents dépendant des trois directions spécialisées.

- Les brigades de contrôle des revenus assurent la surveillance des déclarations de certains contribuables dont la situation fiscale d'ensemble ne peut être régularisée sans que soient effectuées des recherches particulières (contribuables disposant de revenus multiples, ou de sources de revenus équivoques ; fraudes caractérisées sur le revenu).

- Au niveau national -

La direction des vérifications nationales est compétente pour vérifier la situation fiscale des quelques 5.600 plus importantes entreprises françaises et, notamment, de celles qui appartiennent à des groupes internationaux.

La direction nationale d'enquêtes fiscales est chargée, pour l'ensemble du territoire, d'actions de renseignements, d'information et de répression de la grande fraude en matière de réglementation économique et de droits indirects. Cette direction assure également le contrôle du revenu global des contribuables qui paraissent se livrer à une fraude de grande envergure ou dont les revenus sont les plus difficiles à saisir.

b) - Les méthodes du contrôle fiscal -

- Les diverses formes de contrôle

Le contrôle fiscal comporte trois niveaux :

. Le contrôle formel qui a pour objet de rectifier les erreurs matérielles constatées dans les déclarations et n'implique pas de recherches extérieures ;

. Le contrôle sur pièces qui est effectué en cabinet et a pour objet de procéder à un contrôle critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents contenus dans le dossier et des renseignements complémentaires demandés au contribuable.

Il conduit aussi à détecter les déclarations qui doivent être soumises à vérification ;

. Le contrôle sur place ou vérification qui consiste à s'assurer de la sincérité des déclarations en les confrontant avec des éléments tant internes (comptabilité) qu'externes.

Il peut revêtir la forme :

. d'une vérification de comptabilité s'il s'agit de vérifier des revenus qui se déterminent par la tenue d'une comptabilité (entreprises, B.N.C., T.V.A.) ;

- d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble s'il s'agit de vérifier les déclarations d'impôt sur le revenu. Elle implique la comparaison des revenus déclarés avec la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et le train de vie du contribuable.

2. - Les orientations du contrôle fiscal -

La reprise des pratiques de contrôle fiscal au début des années 70 suscita progressivement de vives réactions qui conduisirent à la loi du 29.12.77 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière (loi N° 77-1453). Ce fut aussi l'occasion d'une rationalisation et d'une coordination de la politique de contrôle.

a) - L'intensification du contrôle fiscal -

Entre 1970 et 1975 le nombre de vérifications de comptabilité et de situations fiscales d'ensemble s'accroît nettement (cf. Tableau N° 1).

	1970	1972	1974
Vérifications de comptabilité	36 217	46 372	46 463
Vérifications de situations fiscales d'ensemble	8 727	8 958	12 575

TABLEAU N° 1 : EVOLUTION DANS LE TEMPS DES FORMES DE VERIFICATIONS

./...

Il en va de même pour le nombre de poursuites pénales déclenchées par l'administration fiscale :

1971	1972	1973	1974	1975
154	319	551	641	740

TABLEAU N° 2 : NOMBRE DE PLAINTES DEPOSEES POUR FRAUDE FISCALE

Cette intensification du contrôle fiscal provoque chez certains groupes professionnels d'importantes réactions. Ils dénoncèrent ce qu'ils appelaient "Safari fiscal", "Far-West", "Loterie à bouc-émis-saire". Ils réussirent à se faire entendre jusqu'au Parlement comme en témoignent les textes des débats parlementaires ayant précédé la loi de Décembre 1977. Les propos de certains députés révélaient bien le niveau de "saturation" ou plutôt de crainte du contrôle fiscal qui s'était développé dans certains milieux. Les principales catégories professionnelles concernées étaient alors les industriels et les commerçants (près des deux-tiers des plaintes pénales déposées les concernaient), puis les membres des professions libérales et dirigeants de sociétés.

Le montant des droit simples rappelés portait sur des sommes de plus en plus importantes ; doublant en moins de quatre années et triplant en 6 ans.

1970	1971	1972	1973	1974	1975
3 063	3 530	4 032	4 719	6 943	8 974

TABLEAU N° 3 : TOTAL DES DROITS SIMPLES RAPPELES POUR L'ENSEMBLE DES CONTROLES EN MILLIONS DE FRANCS

L'estimation de cette progression doit cependant être tempérée par l'augmentation durant la même période de la pression fiscale et de l'inflation.

L'intensification des pratiques de contrôle avait donc mis à jour la réalité d'une fraude dont l'étendue est difficilement cernable. Cependant au-delà des réflexes classiques de "saturation fiscale", les responsables de la D.G.I. prirent conscience du manque de coordination de ces actions. Ces dernières reposaient essentiellement sur les initiatives des services locaux et pour certains gros dossiers sur les actions de la Direction Nationale des Enquêtes Fiscales (D.N.E.F.) et de brigades inter-régionales d'intervention auxquelles on reprochait leurs techniques quasi-policière, telles que la perquisition pourtant très rarement utilisée bien que légale.

Malgré la légitimité de leurs orientations, ces opérations étaient d'autant plus facilement rejetées que leur cohérence d'ensemble était peu ou pas perçue. Chaque contribuable vérifié ayant souvent tendance à se sentir alors victime d'une discrimination à laquelle échapperaient les autres membres de la profession.

C'est pourquoi on peut dire que trois grands principes ont animé la nouvelle politique qui s'est définie à partir de 1976 :

- une politique de contrôle coordonnée au plan local et national ;
- de meilleure qualité au plan fiscal par une sélection des dossiers évitant une grande déperdition ;
- plus acceptable au plan social, c'est-à-dire mieux tolérée par une atténuation de son caractère erratique.

L'objet de cette recherche n'est pas de retracer l'évolution de la politique de contrôle fiscal ni d'analyser ses fondements.

Il y a là un sujet complexe et d'autant plus délicat que vu "le caractère passionnel des controverses sur l'impôt dans la France contemporaine" (10) l'administration fiscale est toujours quelque peu réticente à voir les rationalités de ses actions mises à jour.

Parmi les différents facteurs conjonctuels et structurels d'élaboration de la politique fiscale, il semble important d'accorder une place spécifique à l'action du Conseil des Impôts. En 1971 (décret du 20 Février 1971), cet organisme "est créé auprès de la Cour des Comptes". Une double mission lui est attribuée :

- il réalise des rapports au Président de la République qui dressent des constats sur des situations fiscales spécifiques : 1er, 2ème et 3ème rapport "L'imposition des bénéfiques industriels et commerciaux" 1977. 4ème rapport "L'impôt sur le revenu" (1978). 5ème rapport "L'imposition des bénéfiques agricoles" (1980). 6ème rapport à paraître en 1982 sur la T.V.A.
- d'autre part il effectue des études particulières pour le Ministère de l'Economie et des Finances, à diffusion plus restreinte qui contiennent eux des propositions tendant à la réforme des règles ou pratiques en vigueur. Deux rapports de ce type ont été réalisés ; l'un traite de l'imposition des revenus déclarés par les tiers, l'autre des conditions d'application de l'article 5 de la loi d'orientation du commerce et de l'artisanat.

Si l'on a pu parler à propos de cet organisme de "magistrature financière" (11). Certains ont vu ce conseil doté de "plus de prestige que de moyens" (12). L'évaluation de l'impact de son action est difficile à faire. Comme le déclare son Secrétaire Général, les suites données aux rapports "ne pourront être qu'indirectes et progressives".

./...

En matière de choix techniques son influence est relativement claire. Ses constats ont souvent conduit à des aménagements de la réglementation administrative, comme des textes législatifs (Ex. : coût annuel pour les finances publiques des dérogations accordées, sous-imposition des bénéficiaires agricoles organisée par les textes ...). Le rapport sur le problème des revenus déclarés par les tiers qui montrait l'ampleur des difficultés pour la déduction des frais déductibles vit ses conclusions reprises par le gouvernement. Il est à l'origine des dispositions fiscales intéressant les professions libérales incluses dans les lois des 19.10.72 et 21.12.73.

Son influence sur les pratiques est d'appréciation plus délicate dans la mesure où aucun travail de suite n'est effectué systématiquement et où le Conseil n'est qu'un des acteurs intervenant dans le champ fiscal. On peut cependant citer ici l'exemple de la diffusion des Centres de gestion agréés pour les professions libérales à la suite du deuxième rapport du Conseil des Impôts (1974). On peut également citer comme exemple l'assujettissement du Crédit Mutuel et du Crédit agricole à l'impôt sur les sociétés, la modulation du taux de prélèvement obligatoire, le plafonnement du régime spécial de déduction des entreprises de presse, l'institution d'un rapport annuel sur les dépenses fiscales à annexer au projet de loi de finances ou l'attitude prudente du législateur dans la mise en oeuvre du rapprochement du régime de l'impôt applicable aux artisans et commerçants avec celui applicable aux salariés (art. 5 de la loi d'orientation du 27.12.73).

Son influence semble toutefois dépasser ces seuls niveaux techniques et elle se fait sentir également au niveau des choix politiques :

"Loin, en effet, de restreindre l'importance des choix politiques, les travaux réalisés en soulignent le caractère inéluctable. Ainsi de l' "équité fiscale", dont la signification n'apparaît qu'en référence à une analyse spécifiée de la situation sociale. Aussi bien le conseil a-t-il suggéré, par exemple, plusieurs interprétations

./...

de l'abattement de 20 % accordé aux traitements et salaires : contrepartie d'une meilleure connaissance des revenus, avantage accordé à la rémunération du travail, expression de la dépendance du salarié vis-à-vis de son employeur, etc. S'il a analysé chacune d'elles, il s'est gardé d'établir une hiérarchie ; car une décision de cette nature appartient au législateur. D'une façon générale, l'intervention du conseil contribue peut-être à mettre en évidence les questions essentielles ; mais elle n'est pas susceptible de leur apporter une réponse unique" (13).

C'est une action de ce type que le Conseil mène depuis sa création en matière de fraude et d'évasion fiscales. Dans chacun de ses rapports, le Conseil réserve un chapitre à la constatation des écarts entre revenus déclarés et ressources réelles qui proviennent du comportement des contribuables ou des dispositions fiscales tendant à réduire ou à supprimer la base imposable. A son origine il était demandé au Conseil "de rétablir, à tous égards, l'équité dans la répartition de la charge fiscale et principalement d'extirper la fraude de nos comportements collectifs" (14). L'objectif paraît fort ambitieux, mais la constance et la force des analyses effectuées par le Conseil ont sans doute largement contribué à la connaissance publique de l'ampleur de ce type de fraude, à la légitimation de sa répression ainsi qu'à sa rationalisation.

b) - La rationalisation du contrôle fiscal -

Les années 1976 à 1978 constituent une période de récession relative des pratiques de contrôle, mais c'est durant cette même période que s'édifie la politique de coordination.

La récession s'est particulièrement faite sentir au niveau des plaintes pénales pour des raisons conjoncturelles.

./...

1976	1977 (situation au 30.11.77)	1978	1979	1980	1981
687	543	87	274	408	420

TABLEAU N° 4 : NOMBRE DE PLAINTES DEPOSEES EN MATIERE DE FRAUDE FISCALE

Conformément à l'engagement pris par le Ministre du Budget, lors du débat sur le projet de loi accordant des garanties de procédure aux contribuables (loi du 29 décembre 1977, l'administration a cessé de porter plainte dans le cadre de l'ancienne procédure le 30 novembre 1977. La commission des infractions fiscales a été installée le 29 juin 1978. L'entrée en application des nouvelles modalités de saisine des autorités judiciaires a bien évidemment entraîné une réduction du nombre des plaintes pour fraude fiscale déposées au cours de l'année. Cette diminution s'explique par la mise en place de la C.I.F. qui a occasionné un allongement des délais de préparation des dossiers et un alourdissement de la charge de travail du service du contentieux.

b.1) - La loi du 29 décembre 1977 -

- Cette loi a apporté au contribuable un certain nombre de garanties (cf. Annexe "Les garanties du contribuable vérifié"). Ces garanties s'appliquent avant, pendant et après le contrôle. Elles ont tendu, notamment "à faciliter le dialogue entre le contribuable et le vérificateur, à préciser le domaine d'utilisation des procédures exceptionnelles, à accroître les facultés de consultation et de recours offertes aux contribuables". Dans cet esprit, l'administration s'est efforcée d'asseoir les redressements aussi solidement que possible. Elle a été conduite à renoncer à certains rappels susceptibles d'être contestés par la voie contentieuse, notamment pour des raisons de procédure. Elle a aussi choisi, délibérément, de restreindre ses

interventions dans les affaires où les perspectives de recouvrement ultérieur étaient manifestement trop réduites.

- Cette loi ne doit cependant pas être vue comme ayant seulement limité les pouvoirs de l'administration fiscale. En effet, elle a également fourni un certain nombre d'outils nouveaux et comblé d'importantes lacunes des législations antérieures surtout en matière de fraude internationale, de droit de communication de documents comptables, d'accès à de nouvelles sources d'information bancaire (Caisse d'Epargne), de mise en échec des manoeuvres dilatoires etc ...

Dans le même sens un certain nombre de mesures récentes sont venues réduire les possibilités de fraude ou accroître leur sanction.

- Afin de lutter contre la pratique des pavillons de complaisance, l'article 15-II de la loi de finances pour 1977 institue un droit de passeport pour les personnes résidant en France ou les sociétés françaises qui sont propriétaires ou utilisatrices d'un navire de plaisance battant pavillon étranger. Ce droit est triplé ou quintuplé pour les navires battant pavillon de certains pays.

- L'article 70 de la même loi institue une amende spécifique pour les facturations de complaisance ou les fausses factures.

- L'article 85 de la loi de finances pour 1979 dispose que les banques doivent désormais délivrer des formules de chèques barrés d'avance et non transmissibles par endossement, sauf au profit d'une banque, d'une caisse d'épargne ou d'un établissement similaire.

Les formules ne répondant pas à ces caractéristiques resteront licites, mais coûteront 1 F. pièce (droit de timbre) et l'Administration pourra obtenir communication de l'identité des usagers qui en demanderont.

./...

- le décret N° 78-825 du 2 août 1978 rationalise la répartition géographique des compétences entre les vérificateurs ;
- le décret N° 78-1151 du 1er décembre 1978 clarifie les compétences en matière de sociétés immobilières de construction-vente ;
- les dispositions sur la fraude internationale contraires dans la loi de finance pour 1980.

On pourrait multiplier les exemples, les plus récents étant à relever dans la loi de Finance pour 1982.

b.2) - La mission de coordination du contrôle fiscal -

Il s'agit d'un service qui au sein de la D.G.I. définit les grandes lignes de programmation du contrôle fiscal. Ses travaux sont essentiellement centrés sur la détermination des secteurs et types de dossiers à haut risque de fraude. Ceux-ci devraient permettre d'augmenter la rentabilité fiscale des contrôles effectués et d'assurer leur légitimité en les fondant sur une démarche rationalisée.

a) - Les secteurs considérés comme étant à haut risque de fraude sont :

- ceux dont le type d'activité économique se prête plus facilement que d'autre aux dissimulations ou opérations fictives ;
- ceux où existent des réseaux de fraude classiques ou en reconstitution permanente ;

./...

- ceux enfin qui connaissent une forte extension sociale (*).

La détermination de ces cibles sectorielles s'effectue en deux temps :

- pendant une année on rassemble un maximum de données macro et micro-économiques ainsi que fiscales sur un secteur professionnel précis ;
- l'année suivante on fixe un programme de vérifications approfondies effectuées par les directions. Par souci de justice fiscale, il n'est pas possible de cantonner les contrôles aux seuls secteurs définis comme "sensibles". C'est en fait un système de vérification systématique, secteur par secteur qui a été mis en place.

b) - Les dossiers considérés comme étant à "haut risque" sont de deux types, ceux des gros fraudeurs, ceux des gros contribuables :

- les gros fraudeurs sont en fait ceux qui ont déjà été repérés et sanctionnés pour des pratiques illicites. Leurs dossiers sont réexaminés annuellement dans le cadre du contrôle sur pièce ;
- les gros contribuables sont soit des particuliers, soit des entreprises.
 - . Les particuliers voient leur situation fiscale examinée tous les 5 ou 6 ans au mieux dans le cadre du contrôle sur place. Des recherches systématiques sont également effectuées pour détecter les personnes vivant manifestement au-dessus de leurs revenus déclarés.

(*) - Sur ces différentes situations on peut se référer à l'étude réalisée par le C.E.R.C. sur "Le revenu des non salariés", Documentation Française 1980. La principale conclusion est la suivante : "Il apparaît que les non-salariés des professions artisanales, commerciales, et libérales ont selon toute vraisemblance réalisé en moyenne des bénéfices d'au moins 50 % supérieurs à ceux qu'ils ont déclaré ou que les inspecteurs des impôts ont déterminé".

. Les grandes entreprises, celles ayant un chiffre d'affaire supérieur à 150 M., ne sont contrôlées que tous les 9 ou 10 ans, l'objectif projeté est de ramener ce délai à 4 ou 5 ans. Depuis 1979 on s'est également efforcé de développer le contrôle des groupes d'entreprises.

c) - Il n'est pas inutile de s'arrêter un moment sur les questions de périodicité des contrôles.

Différents travaux du Conseil des Impôts ont présenté des données sur cette question. Il apparaît de façon constante que ce sont les grosses et très grosses entreprises qui ont le rythme de vérification le plus élevé. Le rapport de 1975 sur "L'imposition des bénéfices industriels et commerciaux" montrait que les plus grandes entreprises de production ou de vente avaient été vérifiées 2,6 fois plus que les petites et moyennes entreprises.

Les travaux les plus récents en matière de T.V.A. confirment cette constatation. Malgré l'augmentation générale du nombre des entreprises concernées, la périodicité d'intervention est restée stable pour les très grosses entreprises, s'est peu allongée pour les grosses alors qu'elle a crû considérablement pour les moyennes et les petites.

(Voir Tableau N° 5, page suivante).

CATEGORIE D'ENTREPRISE	1975	1976	1977	1978	1979	1980	Ensemble
<u>PETITES</u> commerçants : CA < 1 MF prestataires de services : CA < 0,3 MF	Nombre d'entreprises	354 691	373 987	397 719	434 338	473 805	498 293
	Nombre de vérifications	18 611	16 138	13 791	12 081	11 760	11 232
	Périodicité d'intervention (*)	5,2 %	4,3 %	3,4 %	2,7 %	2,4 %	2,2 %
<u>MOYENNES</u> commerçants : 1 MF < CA < 5 MF prestataires de services : 0,3 MF CA 1 MF	Nombre d'entreprises	169 156	189 777	212 264	231 867	257 667	284 688
	Nombre de vérifications	12 185	11 114	11 372	11 606	11 310	11 295
	Périodicité d'intervention	7,2 %	5,8 %	5,3 %	5 %	4,3 %	3,9 %
<u>GROSSES</u> commerçants : 5 MF < CA < 20 MF prestataires de services : 1 MF < CA < 5 MF	Nombre d'entreprises	13,9	17,1	18,7	20	22,8	25,2
	Nombre de vérifications	54 016	61 087	64 344	74 007	80 960	86 960
	Périodicité d'intervention	9,3 %	8,5 %	8,4 %	7,6 %	7 %	7 %
<u>TRES GROSSES</u> commerçants : 20 MF < CA prestataires de services : 5 MF < CA	Nombre d'entreprises	10,7	11,8	11,8	13,1	14,3	14,2
	Nombre de vérifications	18 315	20 739	22 188	27 034	29 225	32 172
	Périodicité d'intervention	11,9 %	11 %	10,8 %	9,5 %	9,8 %	10,3 %
		8,4	9	9,2	10,4	10,2	9,7

TABEAU N° 5 : PERIODICITE DES VERIFICATIONS SELON LES CATEGORIES D'ENTREPRISES

(*) - Périodicité en année.

d) - L'importance croissante des grandes entreprises à implications internationales est l'occasion de mentionner les très habituelles difficultés rencontrées dès qu'il s'agit d'avoir accès à des informations situées à l'étrangers. Les groupes multinationaux ont la possibilité d'utiliser les disparités existant entre les régimes fiscaux applicables dans les Etats où sont implantées leurs filiales.

- Chaque groupe dispose en fait d'une assez grande possibilité dans le choix de l'Etat où il concentrera l'essentiel de ses bénéfices. Ceux à faible pression fiscale sont évidemment les lieux d'élection favoris.

La manipulation des prix des marchandises et des services (réduction des bénéfices imposables, remboursements indus de T.V.A., majoration des charges, minoration ou abandon de recettes ...) sont alors des techniques classiques en ce domaine pour déboucher sur une réduction des bénéfices imposables dans le pays à haut niveau d'imposition. On retrouve là la difficile distinction entre évasion et fraude fiscale.

- Par contre chaque administration nationale est privée de droit de regard sur les filiales étrangères et la preuve des infractions devient alors à peu près impossible à établir. C'est pourquoi, un groupe international de concertation fiscale, dit "groupe des quatre" (France, Allemagne, Grande-Bretagne, Etats-Unis) a été créé. Il permet la pratique de vérifications conjointes et l'échange de résultats. Il existe de plus des clauses relatives à l'échange de renseignements entre pays avec la Belgique et l'Allemagne par exemple. L'O.C.D.E. travaille à la généralisation de ces systèmes d'échange qui, lorsqu'ils ont un contenu effectif, permettent une meilleure appréhension de ces problèmes.

Ce sont donc les données concernant les situations sectorielles et celles de certains dossiers fiscaux qui fondent la programmation. Toutefois le choix des contribuables s'effectue de façon assez soignée.

c) - Développement et rentabilité du contrôle fiscal -

Depuis 1976 le nombre moyen de vérification effectué se situe autour de 70 000 avec une tendance à l'augmentation depuis 1979, année qui apparaît comme une année charnière de relance du contrôle fiscal.

Corrélativement on relève un net renforcement des vérifications approfondies (vérifications générales et vérifications de situation fiscale d'ensemble) au détriment des vérifications simples. L'évolution des méthodes de travail et l'attention portée à la sélection des interventions ont permis une amélioration de la rentabilité du contrôle fiscal. Ceci est particulièrement net pour les résultats des vérifications approfondies de situation fiscale d'ensemble (V.A.S.F.E.). Et c'est en matière de taxes sur le chiffre d'affaires que la progression apparaît la plus nette.

	1976	1977	1978	1979	1980
Impôt sur les sociétés	2 653 27,7 %	2 024 21,2 %	1 743 19,2 %	2 324 22,7 %	2 652 23,3 %
Impôt sur le revenu	3 805 39,7 %	4 030 42,2 %	3 851 42,5 %	4 093 40,0 %	4 095 36,0 %
Taxes sur le chiffre d'affaires	1 835 19,1 %	1 916 20,0 %	1 713 18,9 %	1 932 18,9 %	2 560 22,5 %

TABLEAU N° 6 : REPARTITION DES RESSOURCES FOURNIES PAR CHAQUE TYPE D'IMPOT DANS LE TEMPS (en MF)

./...

On ne peut cependant en déduire que la "rentabilité" fiscale soit le critère dominant de sélection. Il apparaît au contraire qu'au cours des six dernières années l'administration a plutôt infléchi son effort vers les catégories les plus soupçonnées de fraude, indépendamment de leur rendement moyen.

En fin de compte, on considère que pour une campagne annuelle :

- 10 % des vérifications seront le résultat de directives nationales ;
- 40 % sont à l'initiative des responsables locaux et régionaux ;
- 50 % proviennent d'une sélection faite par les hommes du terrain à la suite de repérages effectués lors des contrôles sur pièces ou par recoupements.

Ces dernières années la sélection des dossiers au niveau local s'est améliorée grâce à l'utilisation d'informations sur les techniques de fraude, rassemblées et diffusées par la Mission de Coordination du contrôle fiscal.

B. - Caractérisation des populations concernées par le contrôle fiscal -

On ne dispose malheureusement pas de données présentant la répartition en grandes catégories socio-économiques des populations annuellement atteintes par un contrôle fiscal. L'administration fiscale maintient un secret sur ces éléments afin, semble-t-il, de ne pas réveiller la sensibilité anti fiscale de telle ou telle catégorie sociale ...

Nous ne disposons de quelques données relativement précises qu'en matière de T.V.A.. Il apparaît que l'essentiel du contrôle s'effectue sur des entreprises industrielles et commerciales (90,3 % des contrôles en 1980) puis sur les professions libérales (3,8 %), les

./...

exploitants agricoles (3 %) et les autres activités (2,9 %). L'accroissement du contrôle sur les professions libérales et les autres activités depuis 1979 s'explique plus par un souci de moralisation fiscale que par un choix de rendement.

Catégorie d'entreprises	Année	Entreprises vérifiées		Droits rappelés	Rappel moyen
		N	%		
Entreprises Industrielles et Commerciales	1976	36 298	93,2	174 324 855	4 802
	1978	33 340	93,2	167 232 025	5 016
	1980	32 488	90,3	207 405 059	6 384
Exploitants agricoles	1976	1 409	3,6	2 053 177	1 457
	1978	1 400	3,9	2 325 629	1 661
	1980	1 083	3	1 699 988	1 570
Professions libérales	1976	680	1,7	861 509	1 267
	1978	717	2	1 240 306	1 730
	1980	1 354	3,8	1 878 501	1 387
Autres Professions	1976	534	1,4	1 956 255	3 663
	1978	285	0,8	1 158 775	4 066
	1980	1 052	2,9	8 595 425	8 171
ENSEMBLE	1976	38 921	100	179 195 796	4 501
	1978	35 742	100	171 956 735	4 811
	1980	35 977	100	219 578 973	6 103

TABLEAU N° 7 : REPARTITION DES RESULTATS FINANCIERS DU CONTROLE FISCAL EN MATIERE DE T.V.A. SELON LE TYPE D'ACTIVITE -

La même source de données permet également d'entrer davantage dans le détail et d'évaluer la répartition des entreprises selon leur poids économique.

Catégorie d'entreprise		1975	1977	1980
<u>PETITES</u> commerçants : CA < 1 MF prestataires de services : CA < 0,3 MF	Nbre d'entreprise	354 691	397 719	498 293
	Nbre de vérifications	18 611	13 791	11 232
	% dans la catégorie	5,2 %	3,4 %	2,2 %
	% de l'ensemble	48,9 %	41,7 %	35,1 %
<u>MOYENNES</u> commerçants : 1 MF < CA < 5 MF prestataires de services : 0,3 MF < CA < 1 MF	Nbre d'entreprise	169 156	212 264	284 688
	Nbre de vérifications	12 185	11 372	11 295
	% dans la catégorie	7,2 %	5,3 %	3,9 %
	% de l'ensemble	32 %	34,4 %	35,3 %
<u>GROSSES</u> commerçants : 5 MF < CA < 20 MF prestataires de services : 1 MF < CA < 5 MF	Nbre d'entreprise	54 016	64 634	86 960
	Nbre de vérifications	5 059	5 450	6 139
	% dans la catégorie	9,3 %	7,4 %	7 %
	% de l'ensemble	13,3 %	16,5 %	19,2 %
<u>TRÈS GROSSES</u> commerçants : 20 MF < CA prestataires de services : 5 MF < CA	Nbre d'entreprise	18 315	22 188	32 172
	Nbre de vérifications	2 186	2 408	3 332
	% dans la catégorie	11,9 %	10,8 %	10,3 %
	% de l'ensemble	5,7 %	7,3 %	10,4 %
Entreprises Nbre total		596 178	696 805	902 113
Total des entreprises vérifiées		38 041	33 021	31 998
		6,4 %	4,7 %	3,5 %

TABIEAU N° 8 : EVOLUTION DU CONTROLE FISCAL EN MATIERE DE T.V.A. SELON LA TAILLE DES ENTREPRISES

Ces données montrent bien qu'au niveau du contrôle fiscal on tend depuis 5 ans à contrôler davantage, proportionnellement, les entreprises de taille économique importante.

Cependant, au niveau des poursuites pénales ce sont plutôt les entreprises de taille petite et moyenne que l'on retrouve. Pour démontrer cela précisément il serait très utile de pouvoir disposer d'un tableau équivalent au précédent pour la répartition des poursuites. Il n'est pas disponible à ce jour. Le seul indicateur de taille économique disponible est un indicateur indirect puisqu'il s'agit de la forme juridique. On ne connaît que leur forme juridique : 32,3 % des dossiers pénaux concernent des S.A.R.L.

Selon les données de l'I.N.S.E.E., il apparaît clairement que les S.A.R.L. sont tendanciellement de petites entreprises ou de taille très moyenne : 82,6 % d'entre elles déclarent moins de 10 salariés, et 70 % moins de 5 salariés. Quant aux S.A. seulement 48,3 % déclarent moins de 10 salariés, 42,6 % en déclarent de 10 à 100 et 9,1 % en déclarent plus de 100. (Situation au 1.01.1979) (15). Même si elle ne présente pas des garanties absolues, l'assimilation des S.A.R.L. à des entreprises petites et moyennes et des S.A. aux grandes entreprises semble cependant tout à fait légitime, au moins comme indicateur de tendance.

Les données actuellement constituées par la D.G.I. permettent de préciser la répartition socio-professionnelle des fraudeurs poursuivis ainsi que les montants des droits détournés. Malgré leur intérêt ces données demeurent limitées dans la mesure où il n'est pas possible de déterminer avec précision la taille économique des entreprises industrielles et commerciales concernées. Seule une étude de dossiers permettrait de compléter cette base de données en introduisant des informations relatives au chiffre d'affaire et au nombre de salariés par exemple.

./...

Le dépouillement que nous avons effectué montre qu'au niveau des condamnations pénales la catégorie sociale la plus présente est celle des responsables de S.A.R.L. (32,3 %), puis viennent les membres d'une S.A. (19,6 %), les commerçants et artisans (19,1 %) puis les membres des professions libérales (11,4 %).

Cette prédominance de cible de taille moyenne quant à leur poids économique (S.A.R.L., commerçants et artisans, professions libérales) peut être interprétée de différentes façons.

- La première interprétation susceptible d'être retenue se fonde sur l'étude réalisée par le Centre d'étude des revenus et des coûts concernant "Le revenu des non-salariés". (16). Cette étude indique en effet que la fraude par sous-estimation des bénéfices est très inégalement répartie selon les secteurs et les professions. Elle semble cependant d'autant plus importante que les secteurs d'activité comprennent un plus grand nombre d'entreprises de petite taille. Dans une profession donnée, la non-déclaration des bénéfices des entreprises n'ayant aucun salarié serait, d'après le C.E.R.C., supérieure d'environ 30 % à la non-déclaration des bénéfices des entreprises qui emploient plus de 5 salariés. Plus le personnel est nombreux, plus il apparaît difficile de réaliser le consensus indispensable à la fraude. Pour les mêmes raisons, les activités regroupant le plus d'entreprises individuelles sont aussi celles où le travail noir est le plus développé.

- Une autre analyse complète peut-être davantage la précédente qu'elle ne la contre-carre : on peut en effet mettre en relation le niveau socio-économique des cibles atteintes par le contrôle fiscal avec les difficultés inhérentes au contrôle des grandes et très grandes entreprises. Difficultés doubles dans la mesure où à la lourdeur des opérations de vérification comptable s'ajoutent des obstacles provenant des techniques de sous ou sur-évaluation. Ces dernières sont ici beaucoup plus délicates à détecter parce que souvent moins grossières et utilisant amplement les espaces d'incertitude technique offerts par

./...

le jeu des réglementations. Les pratiques des firmes multinationales que nous avons évoquées précédemment sont un exemple type des possibilités de réalisation de "sur-profit" sans violation expresse d'une législation. La démonstration de la mauvaise foi exigée par la nouvelle législation apparaît dans de tels cas particulièrement problématique.

On peut enfin avancer, à titre d'hypothèse, un dernier argument pour expliquer la faiblesse quantitative des poursuites exercées contre les grandes entreprises bien qu'elles soient assez précisément suivies par le contrôle fiscal. Si les résultats du contrôle fiscal des grandes sociétés apparaissent peu au niveau du contentieux pénal, ne serait-ce pas aussi parce qu'elles paient, préférant le règlement de fortes amendes fiscales à une mise en cause publique ?

Ces données d'ordre général étant précisées on peut caractériser a-posteriori les dossiers transmis à la commission des infractions fiscales de la façon suivante :

- Il s'agit principalement d'affaires concernant les professions industrielles et commerciales où prédominent en 1979 et 1980 les secteurs de la Restauration, des Travaux publics et du bâtiment, de location de main-d'oeuvre et de commerce de détail. Ces dossiers représentent 66,4 % des plaintes et la moyenne des droits détournés est pour eux de 748 797 F.

- Un deuxième type de poursuite concerne les dirigeants de sociétés et salariés (directeur commercial, comptable ...). Ces dossiers représentent 17,6 % des plaintes déposées et la moyenne des droits détournés est dans ce cas de 663 085 F.

- Un troisième type de poursuite touche les professions non commerciales (professions libérales et officiers publics). Ces dossiers représentent 15 % des plaintes déposées et la moyenne des droits détournés est en ce qui les concerne de 302 391 F.

./...

- Reste enfin un très faible reliquat de dossiers où l'on trouve quelques agriculteurs, des redevables de droits d'enregistrement etc ... qui ne représente que 1 % des plaintes déposées pour un montant moyen de droits détournés assez élevé : 1 394 438 F. en raison de la présence d'un très gros dossier cette année là.

Catégorie Socio-Professionnelle	en 1980			en 1979				
	Nbre	%	Total des droits	Nbre	%	Total des droits	Moyenne des droits	
Professions industrielles et commerciales	271	66,4 %	202 924 102	748 797	196	71,5 %	162 982 657	831 546
Dirigeants de Société et Salariés	72	17,6 %	47 742 123	663 085	29	10,5 %	10 978 458	378 551
Professions non Commerciales	61	15 %	18 445 855	302 391	41	15 %	9 524 514	232 317
Autres	4	1 %	4 122 683	1 030 670	8	3 %	17 299 841	2 162 500
TOTAL	408		273 234 763	669 693	274		200 785 470	732 795

Pour les détails par C.S.P., cf. Annexe n° 3

TABLEAU N° 9 : DOSSIERS AYANT DONNE LIEU A UN DEPOS DE PLAINTIE ET MONTANTS DE DROITS DETOURNES

./...

C. - Sélection des dossiers en vue des plaintes pénales -

Nous distinguerons ici les procédures de sélection de la présentation de la population d'infracteurs finalement signalés à la justice pénale.

1. - Procédure de sélection des dossiers -

La loi de décembre 1977 a modifié les procédures de sélection des dossiers de plainte auprès de la justice pénale.

Sur la base des vérifications effectuées, les différentes directions font des propositions de plainte pour un certain nombre de leurs dossiers. Les services centraux possèdent également un pouvoir d'évocation. Cette première sélection de dossier est soumise au bureau du contentieux qui centralise les propositions de plainte pour toute la France.

C'est ce bureau qui sélectionne à son tour les dossiers qui seront proposés à la Commission des infractions fiscales. Ces dossiers proviennent des origines suivantes :

	<u>1980</u>	<u>1981</u>
- Directions régionales	330	279
- Directions spécialisées	197	116
- Directions des Services fiscaux	776	612
- Dossiers initiés par le Service central	23	9
	<hr/>	<hr/>
	1 326	1 016

TABIEAU N° 10 : ORIGINE DES DOSSIERS EXAMINES EN 1980

Le service de contentieux qui sélectionne et prépare les dossiers soumis à la C.I.F. écarte un nombre important de dossiers émanant des services régionaux. Ce sont des critères de représentativité régionale mais surtout de qualité technique qui président à cette opération.

Les dossiers retenus font l'objet d'une préparation spécifique en vue d'être soumis à la commission des infractions fiscales et si avis favorable au parquet. L'action du service du contentieux tend, au-delà de sa tâche de sélection, à opérer la délicate reconstruction d'un dossier à prédominance fiscale en un dossier qui soit davantage en accord avec les exigences de la logique juridique et pénale.

Cette opération de préparation pénale des dossiers est d'autant plus importante que la nouvelle loi a élevé le niveau des exigences en matière de preuve du caractère intentionnel de la fraude. Dans le premier alinéa de l'article 1729-1 du code général des impôts les mots "lorsque la bonne foi du redevable ne peut être admise" ont été remplacés par les mots "lorsque la mauvaise foi du redevable est établie". Il y a là un net alourdissement des exigences de preuve.

Cet ensemble de dossiers est finalement soumis à la Commission des infractions fiscales dont la loi de décembre 1977 (art. 1) impose un avis favorable pour tout dépôt de plainte pénale (*). Le ministre de l'économie et des finances est lié par les avis de cette commission.

	1979	1980	1981
- Examinées par la Commission ...	425	609	419
- Ayant fait l'objet d'un avis ..	288	433	440
- Restant à examiner au 31 décembre	137	176	155

TABLEAU N° 11 : VOLUME DES AFFAIRES SOUMISES A LA COMMISSION

./...

(*) - Composition de la commission des infractions fiscales : la Commission est composée, sous la présidence d'un conseiller d'Etat, de conseillers d'Etat et de conseillers maîtres à la Cour des Comptes, choisis parmi ces magistrats et ces fonctionnaires en activité ou à la retraite.

Un décret en Conseil d'Etat fixe la composition et les conditions de fonctionnement de la commission. La commission comprend actuellement 12 membres titulaires et 12 membres suppléants. (cf. art. 1741 - a du C.G.I.).

	1979	1980	1981
Avis favorables	266 92,4 %	391 90,3 %	417 94,8 %
Avis défavorables	22 7,61 %	42 9,7 %	23 5,2 %
T O T A L	288 100 %	433 100 %	440 100 %

TABLEAU N° 12 : RESULTATS DES TRAVAUX DE LA COMMISSION

	1979	1980	1981
- le défaut de déclarations et l'exercice d'activités occultes	91 33,2 %	141 34,5 %	158 37,6 %
- la constatation de dissimulations	174 63,5 %	245 60,1 %	250 59,6 %
- la réalisation d'opéra- tions fictives	7 2,5 %	11 2,7 %	3 0,7 %
- d'autres procédés de fraude	2 0,7 %	11 2,7 %	9 2,1 %
T O T A L	274 100 %	408 100 %	420 100 %

TABLEAU N° 13 : NATURE DES INFRACTIONS POURSUIVIES

./...

2. - Niveaux de sélection -

Il nous a semblé intéressant pour achever cette partie de reconstituer les différents niveaux de sélection et d'élaboration du contentieux pénal. Malheureusement nous ne pouvons en proposer qu'une évaluation, ou plus exactement deux, en fonction de points de départ différents.

Pour reconstituer le modèle de sélection des affaires il faudrait disposer de deux éléments qui font aujourd'hui défaut :

- le nombre de vérifications effectuées (sur place, et en situation d'ensemble) ;

- le nombre de situations irrégulières par rapport à la législation fiscale ainsi repérées.

Nous ne pouvons travailler qu'à partir de deux autres éléments :

- soit le nombre de redressement effectués : il s'agit alors bien sûr de situations irrégulières, mais celles-ci peuvent être de pure forme, ou raisonnées alors avec une base un peu large sans doute et non représentative en raison du nombre d'irrégularités commises de bonne foi inclus dans cette base : hypothèse A.

- soit le nombre de vérifications sur place (simple et générale) plus celui de vérifications fiscales d'ensemble : on sous-estime alors les affaires repérées par un simple contrôle sur pièce et cette base est vraisemblablement trop étroite : hypothèse B.

./...

Nous présentons alors les deux estimations.

A - <u>Base = nombre de redressements</u>	B - <u>Base = nombre de vérifications sur place et de vérifications d'ensemble</u>
780 503	52 634
100 %	100 %
471	471
0,06 %	0,90 %
←----- Nombre de dossiers transmis à la C.I.F. ----->	
C -	408
0,05 %	408
←----- <u>Nombre de plaintes déposées</u> ----->	

TABLEAU N° 14 : POURCENTAGE DE PLAINTES SELON LE NOMBRE DE REDRESSEMENTS ET DE VERIFICATIONS

Les écarts considérables existants entre les niveaux A et C et même entre les niveaux B et C s'expliquent dans la mesure où les contrôles sur pièces comme les vérifications débouchent principalement soit sur des régularisations, soit sur des sanctions purement fiscales.

Pour apprécier ces écarts on doit aussi tenir compte du fait que la moitié au moins des situations irrégulières relevées sont attribuées à des "erreurs commises de bonne foi" selon les estimations de la D.G.I..

L'issue pénale apparaît donc exceptionnelle, selon l'hypothèse d'estimation retenue les proportions de poursuites ne concernent, (compte-tenu des 50 % d'erreurs de bonne foi) que 0,1 % (Base A) ou 1,5 % (Base B) des dossiers examinés.

./...

Ce caractère exceptionnel du recours au pénal se confirme au niveau central (Service du Contentieux - Commission des Infractions Fiscales) dans la mesure où à leur niveau une proportion importante de plaintes est éliminée. On peut donc avancer qu'en matière de contrôle fiscal, le "réflexe pénal" ne s'exerce que sur les dossiers significatifs par l'ampleur des détournements ou celle de l'intentionnalité frauduleuse. Même si l'on attend dans les années à venir le chiffre de 500 plaintes pénales, on restera loin des 10 à 15 000 plaintes que l'article 1731 permettrait en théorie, et des 2 000 que l'état des pratiques actuelles permet d'envisager.

A l'interface des systèmes fiscaux et judiciaires se nouent des relations dominées par la recherche d'une dissuasion. Mais celle-ci semble doublement limitée, tant par la faiblesse quantitative des dossiers concernés que par le mode de réaction judiciaire en ce domaine. Avant de développer en conclusion les différentes dimensions de ces relations, nous présenterons l'analyse des jugements pénaux que nous avons effectué.

III. - LES JUGEMENTS PRONONCES -

Nous avons pu dépouiller et analyser l'ensemble des jugements prononcés au cours d'une année entière (1979) pour l'ensemble de la France. Les données existantes dans le matériel (*) qui nous a été communiqué étaient assez riches pour nous permettre de distinguer des catégories socio-économiques d'infracteurs plus fines que celles ordinairement accessibles. Il nous était possible (dans la plupart des cas), de relever si les poursuites concernaient des sociétés commerciales, si nous avions affaire à des membres des professions libérales, des commerçants ... et surtout nous pouvions commencer à distinguer le type de sociétés (Société anonyme, S.A.R.L., Société civile...) et les secteurs d'activités (textile ... construction et travaux publics ... services ... restauration) dans lesquels nos catégories socio-professionnelles évoluaient. Entre autres indicateurs, nous pouvions également utiliser l'implantation géographique des sociétés et/ou des individus de notre population ... toutes ces informations pouvant être croisées entre elles et nous permettre une description détaillée de nos données.

SECTION I : ANALYSE GENERALE DES JUGEMENTS

A. - La première répartition que nous proposons permet d'évaluer le nombre de jugements prononcés en fonction des grandes catégories socio-économiques :

./...

(*) - Nous avons retenu comme source de données un registre administratif bien standardisé où sont systématiquement enregistrées toutes les décisions judiciaires concernant les dossiers où une plainte a été déposée quel que soit leur niveau de procédure.

PERSONNES POURSUIVIES		EFFECTIFS	%
Sociétés anonymes	Personnes Morales	193	19,6
S.A.R.L.		318	32,3
Sociétés civiles		45	4,6
Autres sociétés		80	8,1
} 64,9			
Artisans-Commerçants	Personnes Physiques	188	19,1
Professions libérales		112	11,4
Salariés		9	0,9
Agriculteurs		12	1,2
Autres		23	2,3
Non réponse		4	0,4
T O T A L		934	100,0

TABIEAU N° 14 : REPARTITION DES PERSONNES POURSUIVIES SELON LEUR TYPE D'ACTIVITE

Nous voyons ainsi que 65 % des jugements prononcés concernent des sociétés commerciales, dont 32,4 % de S.A.R.L.. Il convient, à propos des S.A.R.L., de se souvenir qu'un grand nombre d'entre-elles sont de très petites sociétés constituées pour bénéficier d'avantages sociaux et fiscaux (*). Il s'agit donc ici souvent d'entreprises de petite

./...

(*) - 82,6 % des S.A.R.L. ont déclaré en 1979 moins de 10 salariés et 70 % moins de 5. (Source : I.N.S.E.E.).

taille d'artisans et de commerçants (19,1 % des jugements prononcés pour cette catégorie), on ne dépasse que rarement la dimension de la "petite et moyenne entreprise".

Cette orientation confirme celle qui avait été relevée en matière de banqueroute (17) : ce ne sont pas n'importe quelles sociétés qui sont atteintes par la répression pénale tant en matière économique et financière que fiscale.

Nous noterons encore ici, le pourcentage de jugements prononcés pour la catégorie "professions libérales" : 11,4 %. Ce pourcentage les situe juste après l'ensemble des activités industrielles et commerciales et les distingue du reste des catégories socio-professionnelles de la population française. Cette catégorie étant globalement peu poursuivie et condamnée pénalement, l'étant particulièrement peu en matière économique et financière (0,6 % de ces condamnations), l'importance des jugements en matière fiscale la concernant apparaît donc d'autant mieux. Ce fut en effet une des cibles privilégiées lors de la reprise du contrôle fiscal dans les années 70.

B. - Sociétés commerciales et secteurs d'activité -

1. - Approche générale -

La répartition des jugements s'effectue ainsi : (voir Tableau N° 15, page suivante).

./...

BRANCHE D'ACTIVITE	Effect. % Ligne % Col. % Total	I			TOTAL
		S.A.	S.A.R.L.	SOC. CIV. ET +	
Confection et textile	18	69	9	98	
	18.4	70.4	9.2		
	10.0	23.5	9.2		
Produits de base (bois, charbon, chimie ...)	3.1	12.6	1.6	20	
	13	6	1		
	65.0	30.0	5.0		
Metallurgie	7.2	2.0	1.0	16	
	2.3	1.0	0.2		
	50.0	50.0	0.0		
Construction Travaux Publics	4.4	2.7	0.0	109	
	1.4	1.4	0.0		
	28	34	46		
Immobilier	25.7	31.2	42.2	54	
	15.6	11.6	46.9		
	4.9	5.9	8.0		
Services	9	23	22	71	
	16.7	42.6	40.7		
	5.0	7.8	22.4		
Hôtel-Restaurant	1.6	4.0	3.8	12,3	
	36	35	0		
	50.7	49.3	0.0		
Commerce	20.0	11.9	0.0	85	
	6.3	6.1	0.0		
	20	53	12		
Transport	23.5	62.4	14.1	48	
	11.1	18.0	12.2		
	3.5	9.2	2.1		
Equipement industriel et commercial	17	26	5	8,3	
	35.4	54.2	10.4		
	9.4	8.8	5.1		
Services juridiques comptables et financiers	3.0	4.5	0.9	13	
	7	6	0		
	53.8	46.2	0.0		
Négociants en Métaux	3.9	2.0	0.0	28	
	1.2	1.0	0.0		
	16	12	0		
Agriculture	57.1	42.9	0.0	11	
	8.9	4.1	0.0		
	2.8	2.1	0.0		
TOTAL	2	8	1	1,9	
	18.2	72.7	9.1		
	1.1	2.7	1.0		
Agriculture	0.3	1.4	0.2	16	
	6	10	0		
	37.5	62.5	0.0		
TOTAL	3.3	3.4	0.0	2,8	
	1.0	1.7	0.0		
	0	4	2		
TOTAL	0.0	66.7	33.3	6	
	0.0	1.4	2.0		
	0.0	0.7	0.3		
TOTAL	180	294	98	100,0	
	31,5	51,4	17,1		

TABEAU N° 15 : REPARTITION DES ENTREPRISES POURSUIVIES SELON LEUR BRANCHE D'ACTIVITE

Il nous a semblé intéressant de souligner, en les classant par ordre de pourcentage décroissant, la répartition des sociétés poursuivies par branche d'activité -tous types de société confondus- : on peut distinguer 3 groupes :

1	{	- Construction et travaux publics	:	19 %
		- Textile et confection	:	17 %
		- Hôtellerie-restauration	:	14,8 %
		- Services	:	12,3 %
2	{	- Immobilier	:	9,3 %
		- Commerce	:	8,3 %
		- Equipement industriel et commercial	:	4,9 %
3	{	- Produits de base (charbon, électricité, plastiques ...)	:	3,5 %
		- Métallurgie	:	2,8 %
		- Négociants en métaux	:	2,8 %
		- Transports	:	2,3 %
		- Services juridiques et financiers	:	1,9 %
		- Agriculture	:	1 %

TABLEAU N° 16 : REPARTITION DES ENTREPRISES POURSUIVIES SELON LEUR BRANCHE D'ACTIVITE

2. - Regroupement en branche d'activité -

Afin d'obtenir des données plus concises et plus parlantes, nous avons à un moment regroupé les branches d'activité en quatre grandes catégories (Industrie, Construction et Immobilier, Services et Commerce). Puis nous avons regardé comment se répartissaient les jugements prononcés selon les types de sociétés dans ces nouveaux secteurs redéfinis : (voir Tableau N° 17, page suivante).

•/•••

Nous soulignerons tout d'abord, qu'à partir de ce regroupement, ce sont cette fois les "services" qui totalisent le maximum de poursuites, l'"industrie" et le secteur "construction et immobilier" viennent ensuite ; les sociétés du secteur "commerce" apparaissent a contrario peu poursuivies (alors que les petits commerçants et artisans -non soumis au statut de société- totalisaient eux 19,2 % de l'ensemble des jugements en matière fiscale).

Ce tableau permet encore de préciser quelques points : dans le secteur "industrie", les jugements se répartissent surtout entre sociétés anonymes et S.A.R.L. (avec un léger "avantage" pour ces dernières ...) dans le secteur immobilier, on ne s'étonnera pas de voir que ce sont surtout les "sociétés civiles" qui sont le plus poursuivies ; en matière de "services", les sociétés anonymes le sont légèrement plus que les S.A.R.L. ; dans le secteur du "commerce" il y a répartition équivalente entre les S.A. et les S.A.R.L..

Il faut relever la faible importance (relative) du nombre de S.A.R.L. poursuivies dans le cadre de ce secteur "commerce" ; nous nous serions attendus, compte-tenu des caractéristiques supposées de ce secteur (*), à un pourcentage massif de jugements pour la forme S.A.R.L.. En effet 95 % des entreprises de commerce déclaraient en 1979 moins de 10 salariés. On ne peut relever ici une orientation sur "le petit commerce" particulièrement marquée.

3. - Personnes poursuivies -

Dans le cadre des sociétés, qui est poursuivi en matière fiscale ?

./...

(*) - Maximum de sociétés à caractère familial, de petite taille ...
pour lesquelles la forme S.A.R.L. est la plus couramment adoptée.

Effect. % ligne % col. % total	FORME JURIDIQUE			
	FONCTIONS	S.A.	S.A.R.L.	
P.D.G.	117 65,4 62,6 12,5	28 15,6 8,8 8,0	34 19,0 18,3 3,6	179 19,2 %
GERANT	18 6,6 9,6 1,9	218 79,9 68,6 23,4	37 13,6 30,8 4,0	273 29,3 %
COMPTABLE	9 37,5 4,8 1,0	7 29,2 2,2 0,8	2 8,3 1,7 0,2	24 2,6 %
DIRECTEUR COMMERCIAL	4 25,0 2,1 0,4	8 50,0 2,5 0,9	4 25,0 3,3 0,4	16 1,7 %
DIRECTEUR DE FAIT	11 14,1 5,9 1,2	44 56,4 13,8 4,7	23 29,5 19,2 2,5	78 8,4 %
ASSOCIE	11 37,9 5,9 1,2	8 27,6 2,5 0,9	10 34,5 8,3 1,1	29 3,1 %
DIRECTEUR DE SOCIETE DE FAIT	0 0,0 0,0 0,0	0 0,0 0,0 0,0	1 100,0 0,8 0,1	1 0,1 %
DIRECTEUR DE PLUSIEURS SOCIETES	2 66,7 1,1 0,2	0 0,0 0,0 0,0	1 33,3 0,8 0,1	3 0,3 %
EMPLOYE	14 56,0 7,5 1,5	5 20,0 1,6 0,5	5 20,0 4,2 0,5	25 2,7 %
T O T A L	187 20,0	318 34,1	120 12,9	625 100 %

TABIEAU N° 18 : REPARTITION DES PERSONNES POURSUIVIES SELON LEUR FONCTION
AU SEIN DES ENTREPRISES

On ne sera pas étonné que le "P.D.G." soit plus souvent poursuivi dans le cadre des sociétés anonymes, alors que c'est le "gérant" qui le sera dans les S.A.R.L.. Il s'agit là de dénomination provenant des formes juridiques.

Mais on remarquera que comptables, associés et employés le sont significativement plus dans les S.A. que dans les S.A.R.L. ; que les "dirigeants de fait" sont surtout poursuivis dans le cadre des S.A.R.L. et des sociétés civiles ; que les associés le sont surtout dans le cadre des sociétés civiles et autres.

Pour d'autres catégories possibles, nos effectifs sur cette population étaient trop faibles pour permettre de conclure ("dirigeant de fait", "dirigeant de plusieurs sociétés" ...)

C. - Professions Libérales et Commerciales -

En dehors des sociétés commerciales les autres catégories sociales poursuivies sont les suivantes : des commerçants et artisans (19,1 %) des membres des professions libérales (11,4 %) enfin des agriculteurs (1,2 %). Sur les deux premières catégories nous pouvons présenter les répartitions suivantes :

- pour les professions commerciales deux secteurs se remarquent celui de la restauration d'une part, celui de l'immobilier et du bâtiment d'autre part. On y retrouve aussi la présence classique des négociants en métaux. La répartition des artisans est très diversifiée (garagistes, coiffeurs, teintureriers ...)

(voir tableau N° 19)

./...

MEMBRES DES PROFESSIONS COMMERCIALES POURSUIVIES	EFFECTIFS	%
Café - Hôtel - Restaurant	51	26,7
Commerce de gros et de détail	23	12
Artisans	22	11,5
Bâtiment	17	8,9
Immobilier	16	8,3
Confection	14	7,3
Alimentation	13	6,8
Négociants en métaux	11	5,7
Transporteur	16	8,3
Autres Services	8	4,5
T O T A L	191	

TABLEAU N° 19 : REPARTITION DES MEMBRES DES PROFESSIONS COMMERCIALES
POURSUIVIES

- Parmi les professions libérales on note la relative (25,5 %) importance des comptables, mais s'ils sont poursuivis c'est surtout pour des faits de complicité. Ce sont en fait des avocats, médecins et notaires qui constituent ce groupe.

MEMBRES DES PROFESSIONS LIBERALES POURSUIVIES	EFFECTIFS	%
Comptables	27	25,5
Avocats	20	18,8
Médecins	15	14,2
Notaires	13	12,3
Conseils juridiques	10	9,4
Architectes	7	6,6
Vétérinaires	6	5,7
Dentistes	3	2,8
Autres	5	4,7
T O T A L	106	

TABLEAU N° 20 : REPARTITION DES MEMBRES DES PROFESSIONS LIBERALES
POURSUIVIES

Quand à la sous-représentation significative des agriculteurs elle est à mettre en relation avec la politique fiscale, reflet d'une politique plus large, dont bénéficie ce secteur de la part de l'Etat.

D. - Répartition géographique -

La répartition des condamnations suit de façon assez fidèle une double répartition : - celle des zones de production économique, et - celle, corrélative à la précédente, des lieux d'implantation des sociétés commerciales. On peut alors distinguer trois zones d'importance décroissante : la région parisienne, les zones Nord-Est et Sud-Est, les zones Sud-Ouest, Ouest et Centre.

ZONES	FORME JURIDIQUE						Total
	S.A.	S.A.R.L.	Sociétés Civiles et autres	Artisans Commerçants	Professions Libérales	Autres	
Région Parisienne	109	185	83	35	35	11	458
	23,8	40,4	18,1	7,6	7,6	2,4	47,0
	56,5	58,2	66,4	18,7	31,5	26,8	
	11,2	19,0	8,5	3,6	3,6	1,1	
Nord-Est	35	40	5	45	21	6	152
	23,0	26,3	3,3	29,6	13,8	3,9	15,6
	18,1	12,6	4,0	24,1	18,9	14,6	
	3,6	4,1	0,5	4,6	2,2	0,6	
Sud-Est	17	37	15	42	20	6	137
	12,4	27,0	10,9	30,7	14,6	4,4	14,1
	8,8	11,6	12,0	22,5	18,0	14,6	
	1,7	3,8	1,5	4,3	2,1	0,6	
Sud-Ouest	13	15	8	29	11	13	89
	14,6	16,9	9,0	32,6	12,4	14,6	9,1
	6,7	4,7	6,4	15,5	9,9	31,7	
	1,3	1,5	0,8	3,0	1,1	1,3	
Centre	9	21	3	13	13	0	59
	15,3	35,6	5,1	22,0	22,0	0,0	6,1
	4,7	6,6	2,4	7,0	11,7	0,0	
	0,9	2,2	0,3	1,3	1,3	0,0	
Ouest	10	20	11	23	11	5	80
	12,5	25,0	13,8	28,8	13,8	6,3	8,2
	5,2	6,3	8,8	12,3	9,9	12,2	
	1,0	2,1	1,1	2,4	1,1	0,5	
Total	193	318	125	187	111	41	975
	19,8	32,6	12,8	19,2	11,4	4,2	100,0

TABIEAU N° 21 : REPARTITION DES TYPES D'INFRACTIONS PAR ZONE GEOGRAPHIQUE

Effect % ligne % col. % total	BRANCHE D'ACTIVITE				
	ZONES	Industries	Construction Immobilier	Services	Commerce
	106	109	108	31	354
PARIS	29,9	30,8	30,5	8,8	61,6
	63,1	66,9	60,0	48,4	
	18,4	19,0	18,8	5,4	
	26	8	24	9	67
Nord-Est	38,8	11,9	35,8	13,4	11,7
	15,5	4,9	13,3	14,1	
	4,5	1,4	4,2	1,6	
	8	17	19	5	49
Sud-Est	16,3	34,7	38,8	10,2	8,5
	4,8	10,4	10,6	7,8	
	1,4	3,0	3,3	0,9	
	8	9	7	8	32
Sud-Ouest	25,0	28,1	21,9	25,0	5,6
	4,8	5,5	3,9	12,5	
	1,4	1,6	1,2	1,4	
	12	9	9	3	33
Centre	36,4	27,3	27,3	9,1	5,7
	7,1	5,5	5,0	4,7	
	2,1	1,6	1,6	0,5	
	8	11	13	8	40
Ouest	20,0	27,5	32,5	20,0	7,0
	4,8	6,7	7,2	12,5	
	1,4	1,9	2,3	1,4	
Total	168	163	180	64	575
	29,2	28,3	31,3	11,1	100,0

TABLEAU N° 22 : REPARTITION DES BRANCHES D'ACTIVITE DES SOCIETES COMMERCIALES
PAR ZONE GEOGRAPHIQUE

1. - La région Parisienne se caractérise par une nette prédominance des poursuites concernant des sociétés commerciales (82,3 % des dossiers parisiens) appartenant principalement aux secteurs industriel, construction et immobilier et services. On note cependant une forte proportion de S.A.R.L., c'est-à-dire de petites et moyennes sociétés, alors que l'on s'attendrait à voir une proportion plus forte de grandes sociétés. De plus l'effectif global apparaît faible si on le rapporte à la densité des sociétés commerciales en région parisienne.

2. - La région Nord-Est donne lieu à des poursuites ou s'équilibrent la part des sociétés commerciales (52,6 %) et celle des autres types d'infracteurs (47,4 %). La proportion de S.A.R.L. correspond à celle de S.A.. Il s'agit de sociétés opérant dans le domaine industriel et celui des services. On note également une quantité importante de dossiers concernant les commerçants et artisans (29,6 %).

3. - La région Sud-Est : sa situation est très proche de la précédente avec une proportion de sociétés commerciales importante (50,3 % des dossiers) et d'affaires touchant les commerçants (30,7 %). La seule différence se situe au niveau du nombre proportionnellement peu élevé de Société Anonyme et dans la dominante des secteurs de la construction, de l'immobilier et des services.

4. - La région Sud-Ouest se caractérise par la faible proportion des poursuites touchant des sociétés commerciales. La catégorie sociale la plus concernée demeure celle des artisans et commerçants. Mais les particuliers y sont autant poursuivis que les dirigeants de S.A. ou gérants de S.A.R.L.. C'est dans le secteur des activités commerciales que l'on trouve le plus grand nombre de poursuites.

5. - La région Ouest présente une situation proche de la précédente avec une proportion de dossiers concernant les sociétés

F. - Les Non-lieu -

Bien que leur nombre soit très faible, 19 sur 984 dossiers soit 1,9 %, on peut malgré tout s'étonner d'en trouver encore dans la mesure où la présélection et la préparation des affaires donnant lieu à plainte pénale est telle que seuls des dossiers extrêmement sûrs techniquement parviennent au système judiciaire. Seule une étude qualitative permettrait d'en préciser les motivations.

Ces non-lieu semblent avoir des origines diverses. Il peut s'agir de Non-lieu pour des personnes impliquées avec d'autres dans une affaire et où ne seront condamnés que les principaux auteurs. On peut également avoir affaire à des cas complexes (encaissement de revenus provenant de l'étranger) dans lesquels l'intervention judiciaire n'est pas aisément fondée. Il faut aussi noter que la sûreté de la technique fiscale n'est pas a priori une preuve de responsabilité, domaine où l'appréciation des juges demeure souveraine. Enfin on peut se demander également si on ne peut y lire, à titre d'hypothèse, une tentative locale de réaffirmation du pouvoir judiciaire d'appréciation de l'opportunité des poursuites. Cette hypothèse se retrouvera plus loin à partir d'autres éléments.

Ces décisions de non-lieu bénéficient tendanciellement plus aux membres de sociétés commerciales qu'aux autres catégories sociales. On relève en particulier l'importance des Non-lieu pour les gérants de S.A.R.L.. Ceci s'explique aisément dans la mesure où il s'agit des situations où l'on rencontre le plus "d'hommes de paille". Il est vraisemblable que dans de tels cas c'est le dirigeant de fait qui a été poursuivi à titre principal. Le dirigeant de droit ayant alors bénéficié d'un non-lieu.

./...

commerciales légèrement inférieure qu'il s'agisse de sociétés ou d'individus; le secteur commercial se trouve ici aussi très représenté.

6. - La région Centre donne lieu à un nombre très limité d'affaires pénales (6,1 % de l'ensemble de nos données), trois fois moins que dans la région Nord-Est, près de 8 fois moins qu'en région Parisienne. Les poursuites concernent alors des S.A.R.L., des commerçants et artisans et des professions libérales, dont le très faible nombre de dossiers a là, enfin, quelque visibilité.

E. - Qualification des infractions -

La quasi-totalité des jugements prononcés s'organise autour des qualifications suivantes : articles 1741 (fraude fiscale), 1742 (complicité) et 1743 (omission d'écriture) du Code des Impôts.

Ces qualifications sont retenues seules ou combinées entre-elles.

TYPE D'INFRACTION	Nbre de jugements	%
Fraude fiscale plus omission d'écriture ...	514	52,2
Fraude fiscale seule	249	25,3
Complicité de fraude fiscale	96	9,8
Fraude fiscale, complicité et omission d'écriture	81	8,2
Fraude fiscale et complicité	23	2,3
Fraude fiscale et escroquerie	13	1,3
Omission d'écriture	7	0,7
Fraude fiscale et complicité d'agent d'affaire	1	0,1
T O T A L	984	100

TABIEAU N° 23 : REPARTITION DES JUGEMENTS SELON LE TYPE D'INFRACTION

Effect. % ligne % col. % Total	SA	SABE	SOC CIV ET +	ARTIS CO ME	PROF LIB	AUTRES	TOTAL
	189	310	123	185	110	44	961
	19.7	32.3	12.8	19.3	11.4	4.6	98.1
Pas de Non-lieu	97.9	97.5	98.4	98.4	98.2	100.0	
	19.3	31.6	12.6	18.9	11.2	4.5	
	4	8	3	3	2	0	19
Non-lieu	21.1	42.1	15.5	15.8	10.5	0.0	1.9
	2.1	2.5	1.6	1.6	1.8	0.0	
	0.4	0.6	0.2	0.3	0.2	0.0	
Total	193	318	125	188	112	44	980
	19.7	32.4	12.8	19.2	11.4	4.5	100.0

TABLEAU N° 24 : REPARTITION DES NON-LIEU SELON LE TYPE D'INCULPE

G. - Les délais et niveaux de procédure -

Les données dont nous avons pu disposer nous ont permis d'introduire un critère relativement peu utilisé, celui des niveaux de juridiction : correctionnel, appel, cassation. Pour notre population, la répartition s'effectue de la façon suivante : il y a appel d'un jugement correctionnel dans 58 % des cas, et pourvoi en cassation dans 15,9 % du nombre de dossiers initiaux et dans 27,3 % des dossiers portés en appel. Le détail de la répartition est le suivant :

(voir Tableau N° 25, page suivante).

La proportion des affaires allant en cassation est relativement importante malgré le très faible nombre de décision finale de cassation. Ce qui au-delà des enjeux purement juridiques est un moyen de retarder la mise en oeuvre de la sanction pénale.

./...

NIVEAU DE DECISION	Nbre de jugements	%
1 - Jugement correctionnel définitif	413	42
2 - Appel pendant de l'accusé	193	19,6
3 - Appel pendant de l'administration	18	1,8
4 - Décision d'appel définitive	176	17,9
5 - Pourvoi pendant de l'accusé	81	8,2
6 - Pourvoi pendant de l'administration	4	0,4
7 - Rejet d'un pourvoi	60	6,1
8 - Cassation	11	1,1
9 - Pas de jugement	28	2,8
T O T A L	984	100

TABEAU N° 25 : REPARTITION DES JUGEMENTS SELON LE NIVEAU DE DECISION

Quant aux durées des procédures elles sont relativement élevées, 29 % des dossiers étant jugés en 2 ans, 53,4 % l'étant en trois ans et 75,1 % l'étant en quatre ans, tous niveaux de procédure confondus. En matière pénale ordinaire 50 % des dossiers sont jugés dans l'année de commission et 40 % dans les deux ans. Seuls 10 % ont une durée de procédure longue (plus de 2 ans). Certains dossiers nécessitent ici des délais particulièrement longs : 17,6 % des dossiers attendent 5 ou 6 ans pour parvenir à une décision définitive et 1,4 % durent entre 7 et 9 ans.

	DUREE DES PROCEDURES EN ANNEE									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	NR
Nombre de dossiers	36	284	239	213	117	56	9	1	4	21
%	3,7	29	24,4	21,7	11,9	5,7	0,9	0,1	0,4	2,1

TABEAU N° 26 : REPARTITION DES JUGEMENTS SELON LA DUREE DE LA PROCEDURE JUDICIAIRE

Ce sont les dossiers où sont impliquées des sociétés commerciales qui ont la durée la plus longue, surtout s'il s'agit de Société Anonyme. Ceci peut aussi bien être attribué à la complexité de leur affaire qu'à leur pugnacité qui les fait utiliser plus que les autres toutes les voies de recours possibles.

De plus ces délais judiciaires viennent s'ajouter aux délais de la procédure fiscale qui est en moyenne de deux années (de la fin de la vérification à la saisine judiciaire). C'est donc en moyenne 5 ans seulement après la fin de la vérification qu'intervient la sanction pénale. Ces délais ne sont pas sans effet sur le faible niveau des peines et ils limitent l'exemplarité.

H. - Mode de jugement -

La très faible proportion des jugements prononcés par défaut (9,2 %) s'explique par le fait de la procédure fiscale qui précède la procédure judiciaire et permet un repérage précis des accusés. Rappelons qu'en matière pénale générale, les jugements par défaut représentent près du quart des décisions rendues. Ce sont ici presque exclusivement les dirigeants de société (surtout gérant de S.A.R.L.) qui sont ainsi condamnés. Il s'agit le plus souvent d'individus "en fuite".

I. - Décisions judiciaires -

Les décisions sont très massivement des condamnations, 89,9 % des jugements. En effet ici comme dans les autres secteurs de l'activité pénale il apparaît clairement qu'un dossier qui franchit avec succès le filtrage des premières étapes de procédure a toutes les chances statistiques de déboucher sur une condamnation. Le système de la nécessité d'une plainte préalable de l'administration fiscale ne peut ici que renforcer la tendance générale actuelle faisant des juges, des juges du quantum de la sanction et non plus des juges de la culpabilité ou de l'innocence.

Toutefois il faut aussitôt relever la proportion de décision de relaxe. Celle-ci reste quantitativement limitée, 54 décisions représentant 5,5 % de l'ensemble des jugements. Cette proportion est cependant supérieure à la moyenne des décisions de relaxe en matière pénale qui est de l'ordre de 3 % et à la moyenne des décisions de relaxe en matière financière qui est de l'ordre de 4,5 %. Sans doute peut-on y voir :

- soit des cas où la culpabilité formelle n'a pas été rapportée ;
- soit des affaires où le juge d'instruction saisi "in rem" a décidé d'inculper différents complices dont le tribunal ne retiendra pas finalement la culpabilité ;
- soit enfin, comme pour les non-lieu une tentative de réaffirmation ponctuelle d'un pouvoir judiciaire qui se refuserait à n'être que le bras séculier d'un décideur extérieur.

JUGEMENTS	Nombre	%
Condamnations	885	89,9
Relaxe	54	5,5
Dispense de peine	3	0,3
Décès et prescription	8	0,8
Nullité de la procédure de plainte ...	3	0,3
Sursis à statuer	2	0,2
Demande de supplément d'information ou d'expertise	3	0,3
Confusion avec une peine précédente ..	13	1,3
Non réponse	13	1,3
T O T A L	984	100

TABIEAU N° 27 : REPARTITION DES JUGEMENTS SELON LE CONTENU DE LA DECISION

SECTION II : LES PEINES PRONONCEES

Selon la perspective retenue, ces peines apparaissent faibles (très au-dessous des minima prévus par l'article 1741 : 5 000 à 25 000 F. d'amende, 1 à 5 ans d'emprisonnement) ou relativement élevées (par rapport aux pratiques judiciaires dominantes). Au niveau de la D.G.I. c'est la première vision qui domine. C'est bien sûr la seconde qui s'impose au niveau judiciaire.

La peine type en cette matière est une peine d'emprisonnement avec sursis de 3 à 9 mois, accompagnée d'une amende de 5 000 F. en moyenne. Par rapport aux textes et sans tenir compte des possibilités de circonstances atténuantes, on se situe donc au bas, voire au-dessous des peines minima.

Il y a là un élément d'ambiguïté important pour les relations entre les secteurs fiscal et judiciaire.

Il faut rappeler cependant qu'il n'y a pas de peine "forte" ou "faible" en soi, mais seulement par référence à un ensemble de pratiques sociales et de représentations relatives aux sanctions. La peine de mort elle-même n'échappait pas à ce constat. Les questions d'exemplarité et de dissuasion sont donc des notions beaucoup plus relatives et complexes qu'il n'y paraît au premier abord.

En matière de sanction des fraudes fiscales le système pénal condamne à un niveau assez élevé par rapport à ses performances ordinaires. Mais il utilise massivement des peines classiques (emprisonnement avec sursis) et offre des échappées (non-lieu, relaxe) relativement importantes vu le poids des procédures de sélection qui ont précédé son intervention. Dans ce sens la sanction pénale apporte peu par rapport aux pénalités fiscales.

./...

	Prison ferme	Sursis	Amende	Autres	Total
En matière pénale générale (*)	50 871 11,9 %	97 063 22,7 %	253 686 59,4 %	25 815 6 %	427 635 100 %
En matière astucieuse et financière (*)	1 809 8,7 %	4 435 21,3 %	13 854 66,5 %	730 3,5 %	20 828 100 %
En matière de fraude fiscale (**)	73 9,2 %	582 74 %	132 16,7 %	6 0,7 %	787 100 %

TABIEAU N° 28 : COMPARAISON DES TYPES DE PEINE SELON LES CONTENTIEUX

Nous analyserons les résultats tout d'abord par type de peine principale puis nous préciserons qui est condamné à quoi.

A. - Analyse par type de peine principale -

1. - Les condamnations à l'emprisonnement ferme -

(voir Tableau N° 29, page suivante).

./...

(*) - Ensemble des condamnations prononcées contradictoirement pour crime, délit et contraventions de 5° classe - Source : Compte général 1977 . Idem pour le sous-ensemble astucieux et financiers (18).

(**) - Ensemble des condamnations prononcées contradictoirement dans notre population de poursuites fiscales.

DUREE DES PEINES		EFFECTIFS	%
N = 145	Pas d'emprisonnement ...	839	85,3
	1 jour à 6 mois.....	42	4,3
	6 mois à 1 an	40	4,1
	12 mois à 30 mois	42	4,3
	30 mois à 36 mois et +	21	2,1
T O T A L		984	100,0

TABIEAU N° 29 : DETAIL DE DUREE DES PEINES D'EMPRISONNEMENT FERME

Ces 145 peines représentent 14,7 % des jugements prononcés. Cependant, ce chiffre doit être immédiatement corrigé par l'impact bien connu de la variable mode de jugement. En effet il existe toujours une corrélation très forte entre jugement par défaut et peine d'emprisonnement ferme. Ainsi les peines d'emprisonnement représentent 80 % des peines prononcées par défaut et seulement 9,2 % de celles prononcées à la suite d'un jugement contradictoire. On voit donc le peu de sens des analyses de données faites sans tenir compte du mode de jugement.

Pour préciser cela, on peut également noter les variations dans le montant des peines. (Voir Tableau N° 30, page suivante). On relève ainsi dans ce tableau une nette tendance au prononcé de peine plus dure dans les cas de défaut.

En fin de compte, l'emprisonnement ferme reste une forme de peine rare en notre matière, moins utilisée qu'en matière correctionnelle générale (11,9 %) et semble-t-il réservée aux récidivistes. Mais elle demeure plus fréquente que dans le sous-ensemble des condamnations astucieuses, économiques et financières (8,7 %), (pourcentages concernant uniquement les jugements contradictoires).

./...

Effect. % Ligne % Col. % Total	CONTRAD	DEFAUT	TOTAL
1 jour à 6 mois	31 73.0 42.5 21.4	11 26.2 15.3 7.6	42 29.0
6 mois à 1 an	20 50.0 27.4 13.8	20 50.0 27.8 13.8	40 27.6
12 à 30 mois	17 40.5 23.3 11.7	25 59.5 34.7 17.2	42 29.0
+ de 30 mois	5 23.8 6.8 3.4	16 76.2 22.2 11.0	21 14.5
	73 50.3	72 49.7	145 100.0

TABLEAU N° 30 : DETAIL DES PEINES D'EMPRISONNEMENT FERME SELON LE
MODE DE JUGEMENT

On peut ajouter que les peines d'emprisonnement sont prononcées seules, c'est-à-dire sans peine d'emprisonnement avec sursis dans les deux tiers des cas. On trouve plutôt un cumul avec les peines d'amendes (55 % des peines d'emprisonnement ferme) dont le montant croît régulièrement suivant le quantum de la peine principale.

2. - Peines d'emprisonnement avec sursis -

(Voir Tableau N° 31, page suivante).

./...

DUREES DES PEINES		EFFECTIFS	%
N = 598	Pas de prison avec sursis en peine principale	386	39,2
	1 jour à 6 mois	220	22,4
	6 mois à 1 an	209	21,2
	12 mois à 30 mois	165	16,8
	30 mois à 36 mois et +	4	0,4
T O T A L		984	100,0

TABLEAU N° 31 : DETAIL DES DUREES DES PEINES D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS

Ces 598 condamnations représentent 60,8 % des jugements prononcés, nous avons donc là affaire à la peine type en notre matière. Quand le jugement est prononcé contradictoirement ce type de peine représente 74 % de l'ensemble, quand il y a défaut 16,6 % des jugements débouchant sur une telle peine.

Cette tendance est remarquable à deux points de vue. La proportion de ce type de peine est en effet beaucoup plus importante qu'en matière pénale générale (22,7 %) et même qu'en matière astucieuse-économique et financière (21,3 %), (pourcentages concernant uniquement les jugements contradictoires).

On peut donc dire et cela va à l'encontre des idées reçues que la matière des infractions fiscales est une de celle où l'appareil judiciaire intervient avec le plus de fermeté. En restant toutefois très au-deçà des peines théoriques prévues par la loi (art. 1741 C.G.I.). Si l'on peut parler de relative fermeté, c'est non par rapport à une quelconque conception idéale du fonctionnement judiciaire, mais par référence à ses modes d'action actuels. La matière fiscale est sanctionnée sur

./...

un mode équivalent à celui qui concerne les banqueroutes, c'est-à-dire au plus fort des interventions pénales dans le secteur économique et financier.

	Effect. % Ligne % Col. % Total	CONTRAD	DEFAUT	TOTAL
1 jour à 6 mois		216 98.2 37.1 36.1	4 1.8 26.7 0.7	220 36.8
6 à 12 mois		201 96.2 34.5 33.6	8 3.8 53.3 1.3	209 34.9
12 à 30 mois		161 97.6 27.7 26.9	3 1.8 20.0 0.5	165 27.6
+ de 30 mois		4 100.0 0.7 0.7	0 0.0 0.0 0.0	4 0.7
TOTAL		582 97,4	15 2,5	598 100.0

TABIEAU N° 32 : DUREE DES PEINES D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS SELON LE MODE DE JUGEMENT

L'essentiel des condamnations se situe précisément entre 3 et 9 mois d'emprisonnement avec sursis. S'il s'agit en soi de peines relativement modestes, ceci ne remet pas en question les remarques précédentes.

On peut aussi noter que ces peines d'emprisonnement avec sursis sont souvent accompagnées d'amende mais qui restent d'un montant faible (3 à 6 000 F. principalement). Seul un petit lot de condamnés se voit sanctionné de peines plus accentuées.

./...

SURISIS	Effect. % Ligne % col. % Total	pas d'amende	moins de 10 000 F.	10 à 20 000 F.	plus de 20 000 F.	TOTAL
1 jour à 6 mois	I	79	127	6	8	220
	I	35.9	57.7	2.7	3.6	36.8
	I	44.4	39.4	35.3	9.9	
	I	13.2	21.2	1.0	1.3	
6 mois à 12 mois	I	56	129	4	20	209
	I	26.8	61.7	1.9	9.6	34.9
	I	31.5	40.1	23.5	24.7	
	I	9.4	21.6	0.7	3.3	
12 à 30 mois	I	42	66	6	51	165
	I	25.5	40.0	3.6	30.9	27.6
	I	23.6	20.5	35.3	63.0	
	I	7.0	11.0	1.0	8.5	
+ de 30 mois	I	1	0	1	2	4
	I	25.0	0.0	25.0	50.0	0.7
	I	0.6	0.0	5.9	2.5	
	I	0.2	0.0	0.2	0.3	
TOTAL		178 29.8	322 53.8	17 2.8	81 13.5	598 100.0

TABLEAU N° 33 : REPARTITION DU MONTANT DES PEINES D'AMENDE PRONONCEES
CONJOINTEMENT A UNE PEINE D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS

3. - Les Peines d'amendes -

Ce type de peine est relativement peu prononcé à titre principal, 16,7 % des jugements contradictoires.

PEINES D'AMENDES	EFFECTIFS	%
Pas d'amende ferme en peine principale	852	86,6
N = 132 [de 1 000 à 9 000 F. de 9 000 à 50 000 F.	78	7,9
	54	5,5
TOTAL	984	100,0

TABLEAU N° 34 : REPARTITION DES PEINES D'AMENDES

Cette répartition confirme les observations de la section précédente. On se trouve en effet ici très loin du mode de sanction habituel au système judiciaire. En matière pénale générale les condamnations à l'amende représentent 59,4 % de l'ensemble des jugements contradictoires. Dans le secteur économique et financier cette même proportion est de 66,5 %. La matière fiscale se trouve donc sanctionnée de façon relativement forte.

Quand au montant des amendes, bien qu'inférieur dans près de 40 % des cas au minimum théorique de 5 000 F. (art. 1741), il atteint parfois des niveaux élevés et se répartit comme suit :

	1 à 3 000 F.	3 à 6 000 F.	6 à 9 000 F.	9 à 12 000 F.
N	23	42	13	21
%	17,4 %	31,8 %	9,8 %	15,9 %

	12 à 15 000 F.	15 à 20 000 F.	20 à 30 000 F.	30 à 50 000 F.
N	0	10	14	9
%	7,5 %	7,5 %	10,6 %	6,8 %

TABLEAU N° 35 : DETAIL DES PEINES D'AMENDE

La moitié des peines d'amende prononcées à titre principal est inférieur à 6 000 F., mais un quart se situe entre 6 et 12 000 F. ; le dernier quart enfin, s'étire entre 12 et 50 000 F.. On retrouve ici la tendance dégagée à propos du type de peine précédent, à savoir une orientation nettement plus répressive qu'en matière pénale générale. En effet on considère que le montant habituel des amendes pénales se situe entre 500 et 1 000 F. Les amendes supérieures à 5 000 F. étant l'exception (1 à 2 % des amendes).

./...

Le tableau ci-dessous permettra de situer les peines d'amendes prononcées à titre principal en fonction des secteurs d'activités :

Effect. % ligne % col. % total	Pas d'amende	Moins de 10 000 F	De 10 à 20 000 F	Plus de 20 000 F	Total
SA	89.148 20.228 17.34	17.12 18.822 1.4	1.222 0.4 2.722	1.82 0.5244	1.66 1.4
SARL	86.226 31.99 26.5	38.22 34.4 2.6	23.59 1.1 1.1	13.1 0.623 4	30.60 3.4
SOC CIV ET AUTRES	89.94 5.5 13.0 11.0	6.7 10.9 0.8	3.84 9.5 5	0.0 0.0 0.0	1.05 2.3
ARTIS COMM	81.43 22.7 19.7 16.7	15.7 23.4 1.8	6.12 27.9 1.4	1.73 0.6 4.6	20.73 2.3
PROF LIB	75.75 10.1 8.3 8.8	7.8 12.5 0.9	13.14 32.6 1.6	4.10 5.2 1.2 2.3	1.07 12.5
AUTRES	90.39 5.7 4.6	0.0 0.0 0.0	4.2 4.7 0.2	4.2 9.1 2	5.43 5.0
TOTAL	725 84.9	64 7.5	43 5.0	22 2.6	854 100.0

TABLEAU N° 36 : REPARTITION DU MONTANT DES PEINES D'AMENDE SELON LE TYPE D'INCULPE

On notera que les sociétés sont surtout présentes dans les basses tranches et que le montant des amendes est tendanciellement plus élevé pour les artisans-commerçants et surtout les professions libérales.

4. - Autres peines -

Elles sont insignifiantes dans la mesure où nous n'avons rencontré qu'un cas de peine d'amende avec sursis et que cinq cas de peine faisant usage à titre principal des sanctions prévues par la loi de 1975 (publicité-affichage). Dans deux cas également le jugement prononçait une condamnation au sursis avec mise à l'épreuve.

5. - Peines complémentaires -

Ces peines sont prononcées de façon parallèlement aux trois types de peine principale. L'association est d'autant plus forte que la peine principale est moindre.

CONDAMNATIONS	PEINE PRINCIPALE		
	Emprisonnement ferme	Emprisonnement avec sursis	Amende
Nombre de Condamnations	145 100,0 %	598 100,0 %	132 100,0 %
Nombre de peines Complémentaires	95 65,5 %	463 77,4 %	105 79,5 %

TABLEAU N° 37 : REPARTITION DES PEINES COMPLEMENTAIRES SELON LA PEINE PRINCIPALE

Il s'agit très majoritairement de peines de publicité et d'affichage combinées (65 %) ou de l'une de ces deux peines essentiellement la publicité.

Les interdictions professionnelles sont exceptionnelles, 13 sur 984 jugements (1,3 %), il en va de même pour les retraits de permis de conduire utilisés seulement dans 3 dossiers.

./...

Le prononcé de ce type de peine complémentaire facultative est devenu particulièrement rare depuis la loi du 29 Décembre 1977 qui donne au juge seul le pouvoir d'apprécier l'opportunité d'un tel prononcé. Auparavant ces peines pouvaient être appliquées avant jugement par arrêté interministériel (art. 1750 C.G.I.).

De plus, on relève des dispenses de publicité et affichage dans 24 dossiers soit 2,4 % des jugements rendus.

B. - Analyse détaillée des jugements prononcés contradictoirement -

1. - Analyse selon les caractéristiques juridiques de la population -

a) - Les qualifications -

Effect. % ligne % col. % total	Ferme	Sursis	Amende	Total
FRAUDE FISC	18 9.6 24.7 2.3	133 71.1 23.1 17.1	36 19.3 27.9 4.6	187 24.1
COMPLICITE	3 4.7 4.1 0.4	42 65.6 7.3 5.4	19 29.7 14.7 2.4	64 8.2
OMMISSION ECRIT	40 9.3 54.8 5.1	330 76.9 57.4 42.5	59 13.8 45.7 7.6	429 55.2
AIDE COMPT et AGENT D'AFFAIRES	9 10.5 12.3 1.2	62 72.1 10.6 8.0	15 17.4 11.6 1.9	86 11.1
ARTICLE 1752	3 27.3 4.1 0.4	8 72.7 1.4 1.0	0 0.0 0.0 0.0	11 1.4
TOTAL	73 9.4	575 74.0	129 16.6	777 100.0

TABLEAU N° 38 : REPARTITION DES PEINES SELON LE TYPE D'INFRACTION

On peut dire au vu de ces répartitions qu'il n'existe pas de liens nets et particuliers entre certaines peines et certaines qualifications. On notera cependant une tendance légère à condamner plutôt à des peines d'amende les individus poursuivis pour complicité.

b) - Le tableau suivant précisera les peines prononcées contradictoirement selon que l'on est auteur ou complice de l'infraction.

Effect % ligne % col. % total	Ferme	Sursis	Amende	Total
AUTEUR PRINCIPAL	70 10.0 95.9 9.1	519 74.0 91.4 67.4	112 16.0 86.8 14.5	701 91.0
COMPLICE	3 4.3 4.1 0.4	49 71.0 8.6 6.4	17 24.6 13.2 2.2	69 9.0
TOTAL	73 9.5	568 73.8	129 16.8	770 100.0

TABLEAU N° 39 : REPARTITION DES PEINES SELON LE TYPE D'INCLUPE

Si les pourcentages de condamnations à de l'emprisonnement avec sursis sont du même ordre, l'accent se porte de façon inversée sur les condamnations à l'emprisonnement ferme ou à une peine d'amende en fonction des auteurs.

c) - Selon le niveau de procédure, les condamnations définitives se répartissent ainsi : (voir Tableau N° 40, page suivante).

./...

Effect. % ligne % col. % total	Ferme	Sursis	Amende	Total
Non-définitif	42	192	35	269
	15.6	71.4	13.0	34.6
	57.5	33.4	27.1	
	5.4	24.7	4.5	
Correctionnel	16	232	53	301
	5.3	77.1	17.6	38.7
	21.9	40.3	41.1	
	2.1	29.9	6.8	
Appel	7	107	37	151
	4.6	70.9	24.5	19.4
	9.6	18.6	28.7	
	0.9	13.8	4.8	
Rejet de cassation	6	44	4	56
	14.3	78.6	7.1	7.2
	11.0	7.7	5.1	
	1.0	5.7	7.5	
TOTAL	73	575	129	777
	9.4	74.0	16.6	100.0

TABLEAU N° 40 : REPARTITION DU TYPE DE PEINE SELON LE NIVEAU DE JUGEMENT DEFINITIF

On notera tout d'abord qu'il n'existe pas de très grand écart entre les peines prononcées selon les niveaux de juridiction.

Quand les effectifs sont suffisants pour permettre une interprétation, on peut voir apparaître un léger fléchissement des peines en appel.

On notera encore que l'emprisonnement avec sursis se trouve massivement au niveau correctionnel.

En appel, l'emprisonnement avec sursis tend à être moins prononcé au profit de l'amende.

En cassation, arrivent bien sûr les dossiers prévoyant les peines les plus dures, mais on rappellera que les pourvois sont massivement rejetés.

Nous comparerons ces résultats avec ceux des jugements non-définitifs.

Effect. % ligne % col. % total	Ferme	Sursis	Amende	Total
Définitifs	31	383	94	508
	6.1	75.4	18.5	65.4
	42.5	66.6	72.9	
	4.0	49.3	12.1	
Appel	29	130	26	185
	15.7	70.3	14.1	23.8
	39.7	22.6	20.2	
	3.7	16.7	3.3	
Pourvoi	12	59	9	80
	15.0	73.8	11.3	10.3
	16.4	10.3	7.0	
	1.5	7.6	1.2	
Cassation	1	3	0	4
	25.0	75.0	0.0	0.5
	1.4	0.5	0.0	
	0.1	0.4	0.0	
TOTAL	73	575	129	777
	9.4	74.0	16.6	100.0

TABLEAU N° 41 : REPARTITION DES PEINES SELON LE NIVEAU DE JUGEMENTS NON-DEFINITIFS

Les infracteurs qui n'ont pas encore été jugés définitivement, sont ceux que menacent les peines les plus dures (notamment la prison ferme). Les pourcentages d'emprisonnement avec sursis sont déjà moins nombreux, et encore plus faibles ceux concernant les peines d'amendes.

Dans la catégorie des pourvois, le nombre des condamnations à l'emprisonnement ferme est très élevé (3 fois plus élevé que sur l'ensemble des condamnations). On y trouve bien sûr relativement moins de sursis et très peu d'amende.

./...

2. - Analyse des jugements contradictoires selon les caractéristiques socio-économiques de la population -

a) - Par type d'activité -

Effect. % ligne % col. % total	Ferme	Sursis	Amende	Total
SA	10 7.0 13.9 1.3	114 80.3 19.9 14.7	18 12.7 14.0 2.3	142 18.3
SARL	32 13.1 44.4 4.1	178 73.0 31.0 23.0	34 13.9 26.4 4.4	244 31.5
SO CIV	1 3.1 1.4 0.1	25 78.1 4.4 3.2	6 18.8 4.7 0.8	32 4.1
AUTRE SOC	5 8.1 6.9 0.6	52 83.9 9.1 6.7	5 8.1 3.9 0.6	62 8.0
ARTIS-COMM	14 8.4 19.4 1.8	122 73.5 21.3 15.7	30 18.1 23.3 3.9	166 21.4
PROF LIB	4 4.2 5.6 0.5	59 62.1 10.3 7.6	32 33.7 24.8 4.1	95 12.3
SALARIES	2 22.2 2.8 0.3	7 77.8 1.2 0.9	0 0.0 0.0 0.0	9 1.2
AGRIC	1 14.3 1.4 0.1	5 71.4 0.9 0.6	1 14.3 0.8 0.1	7 0.9
AUTRES	3 16.7 4.2 0.4	12 66.7 2.1 1.5	3 16.7 2.3 0.4	18 2.3
TOTAL	72 9.3	574 74.1	129 16.6	775 100.0

TABIEAU N° 42 : REPARTITION DES PEINES SELON LE TYPE DE CONDAMNE

- Nous examinerons tout d'abord les peines prononcées selon les différents types de sociétés :

Les S.A. connaissent (N = 142)

- 80,3 % d'emprisonnement avec sursis
- 7,0 % de peines d'emprisonnement
- 12,7 % de peines d'amendes.

Les S.A.R.L. : (N = 244)

- 73 % de peines d'emprisonnement avec sursis
- 13,1 % de peines d'emprisonnement ferme
- 13,9 % de peines d'amendes.

Les sociétés civiles : (N = 32)

- 78,1 % de peines d'emprisonnement avec sursis
- 3,1 % de peines d'emprisonnement ferme
- 18,8 % de peines d'amendes.

Les autres sociétés : (N = 82)

- 83,9 % de peines d'emprisonnement avec sursis
- 8,1 % de peines d'emprisonnement ferme
- 8,1 % de peines d'amendes.

On notera là encore que ce sont les S.A.R.L. qui connaissent le maximum de condamnations à des peines d'emprisonnement ferme. Les S.A. et autres formes de société connaissant surtout l'emprisonnement avec sursis.

- Pour les autres catégories socio-économiques, nous signalerons quelques tendances :

. Les artisans-commerçants connaissent des condamnations assez régulièrement réparties entre l'emprisonnement ferme, le sursis et l'amende (avec un maximum pour cette dernière).

. Les professions libérales par contre sont quelque peu condamnées au sursis et surtout à l'amende.

. Les effectifs dans les catégories restantes sont souvent trop faibles pour autoriser des interprétations.

b) - Par secteurs d'activités -

Il s'agit bien sûr ici des sociétés commerciales.

Effect. % ligne % col. % total	Ferme	Sursis	Amende	Total
Secteur industriel	16 40.0 3.7	88 77.2 25.7 20.2	10 8.8 19.2 2.3	114 26.2
Construction et immobilier	6 4.5 15.0 1.4	102 76.7 29.7 23.4	25 18.8 48.1 5.7	133 30.6
Services	14 9.8 35.0 3.2	118 82.5 34.4 27.1	11 7.7 21.2 2.5	143 32.9
Commerce	4 8.9 10.0 0.9	35 77.8 10.2 8.0	6 13.3 11.5 1.4	45 10.3
TOTAL	40 9.2	343 78.9	52 12.0	435 100.0

TABLEAU N° 43 : REPARTITION DES PEINES SELON LA BRANCHE DES ENTREPRISES POURSUIVIES

Nous remarquerons que les condamnations les plus sévères sont prononcées pour le secteur "industriel" : 40 % des peines d'emprisonnement ferme notamment. Ce sont les peines d'emprisonnement avec sursis qui viennent ensuite pour ce secteur, puis les amendes.

Ce sont ensuite les "services" qui connaissent 35 % des peines d'emprisonnement ferme prononcées, mais également 34,5 % des peines d'emprisonnement avec sursis.

Les secteurs "construction et immobilier", au contraire, connaissent 48,1 % des condamnations à de l'amende, 29,7 % des condamnations à l'emprisonnement avec sursis, et 15 % des peines d'emprisonnement ferme.

Le secteur du "commerce" connaît une répartition plus régulière entre les différentes peines.

3. - Analyse selon le montant détaillé des peines principales -

Nous avons souhaité affiner les montants des peines prononcées et mettre en relation niveau de peine et qualité des auteurs.

a) - Détails des peines d'emprisonnement ferme :

(Voir Tableau N° 44, page suivante)

Nous soulignerons dans ce tableau les deux tendances les plus marquantes :

- les "petites" peines à l'emprisonnement ferme sont surtout prononcées à l'encontre des petits commerçants et artisans, et des S.A.R.L. ;

- Les "fortes" peines à l'emprisonnement ferme le sont à l'encontre des S.A.R.L. uniquement.

./...

Effect. % ligne % col. % total	Pas de prison ferme	De 1 jour à 6 mois	De 6 mois à 30 mois	Plus de 30 mois	Total
SA	94.156 119.000 18.390	100.000 0.000 0.000	16.000 0.000 0.000	0.000 0.000 0.000	166 19.4
SARL	82.28 29.7 26.2	23.1 1.0 1.0	56.1 2.0 2.0	100.0 0.0 0.0	260 30.4
SOC CIV ET AUTRES	94.99 12.3 11.6	0.0 0.0 0.0	0.0 0.0 0.0	0.0 0.0 0.0	105 12.3
ARTIS COMM	91.159 20.9 18.6	2.4 0.0 0.0	19.4 0.0 0.0	0.0 0.0 0.0	173 20.3
PROF LIB	96.103 13.3 12.1	0.0 0.0 0.0	0.0 0.0 0.0	0.0 0.0 0.0	107 12.5
AUTRES	37 86.0 4.7 4.3	11.5 16.6 0.1 0.6	2.3 2.8 0.1 0.1	0.0 0.0 0.0 0.0	43 5.0
TOTAL	782 91.6	31 3.6	36 4.2	5 0.6	854 100.0

TABLEAU N° 44 : REPARTITION DES PEINES D'EMPRISONNEMENT FERME SELON
LE TYPE DE CONDAMNE

Si on regarde les secteurs d'activité concernant les sociétés, les condamnations à l'emprisonnement ferme se répartissent ainsi :

Effect. % ligne % col. % total	Pas de prison ferme	De 1 jour à 6 mois	De 6 mois à 30 mois	Plus de 30 mois	Total
Industrie	208.19 4.00	50.4 1.20	305 1.05	602 0.60	208.35 0.1
Construction et immobilier	205.35 0.71	16.4 0.4	172 0.8	0.00	29.4
Services	143 0.5	16.7 0.4	436 1.1	401 0.4	32.7 157
Commerce	43 0.5	16.7 0.4	84 0.4	0.00	47 9.8
TOTAL	440 91.7	12 2.5	23 4.8	5 1.0	480 100.0

TABIEAU N° 45 : REPARTITION DES PEINES D'EMPRISONNEMENT FERME SELON LA BRANCHE D'ACTIVITE DES ENTREPRISES POURSUIVIES

Nous relèverons simplement une légère tendance au prononcé de peines plus "fortes" dans les secteurs de l'"industrie" et des "services".

Au contraire, les secteurs "construction et immobilier" et "commerce" ne connaissent pas de "grosses" peines d'emprisonnement ferme.

./...

b) - Les peines d'emprisonnement avec sursis -

Effect. % ligne % col. % total	Pas de sursis	De 1 jour à 6 mois	De 6 mois à 30 mois	Plus de 30 mois	Total
SA	51 30.7 18.5 6.0	34 20 15.7 4.0	79 47.6 22.9 9.0	NONN	166 19.4
SARL	81 31.2 29.5 9.5	72 27.7 33.3 8.4	107 41.2 29.5 12.5	NONN	260 30.4
SOC CIV ET AUTRES	28 26.7 10.2 3.3	31 29.5 14.4 3.6	44 41.5 12.6 5.2	NONN	105 12.3
ARTIS COMM	50 28.9 18.2 5.9	46 26.6 21.3 5.4	77 44.5 21.4 9.0	NONN	173 20.3
PROF LIB	47 43.9 17.1 5.5	23 21.5 10.6 2.7	37 34.6 10.3 4.3	NONN	107 12.5
AUTRES	18 41.9 6.5 2.1	10 23.3 4.6 1.2	15 34.9 4.2 1.8	NONN	43 5.0
COLUMN TOTAL	275 32.2	216 25.3	359 42.0	4 0.5	854 100.0

TABIEAU N° 46 : REPARTITION DES PEINES D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS
SELON LE TYPE DE CONDAMNE

Les tendances les plus fortes sont les suivantes :

- Les "petites" peines à l'emprisonnement avec sursis sont surtout prononcées à l'encontre des Sociétés Anonymes.

- Les peines "moyennes" concernent surtout les sociétés anonymes et les artisans-commerçants.

- Les "fortes" peines sont quasi-inexistantes.

Effect. % ligne % col. % total	Pas de sursis	De 1 jour à 6 mois	De 6 mois à 30 mois	Plus de 30 mois	Total
Industrie	47 34.8 34.6 9.8	25.35 26.5 25.9	3.5 25.9 11.5	0 0 0	135 28.1
Construction et Immobilier	38 27.0 27.9 7.9	32.46 34.8 9.6	3.5 26.5 11.5	5.2 0.4 0.4	141 29.4
Services	39 24.8 28.7 8.1	22.36 27.3 7.5	5.8 38.5 16.7	1.2 5.0 0.4	157 32.7
Commerce	12 25.5 8.8 2.5	1.15 31.9 3.4 3.1	2.0 42.0 9.8 4.2	0 0 0 0	47 9.8
TOTAL	136 28.3	132 27.5	208 43.3	4 0.8	480 100.0

TABLEAU N° 47 : REPARTITION DES PEINES D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS
SELON LA BRANCHE D'ACTIVITE DES ENTREPRISES
POURSUIVIES

Ce sont les secteurs "construction-immobilier" et surtout "services" qui connaissent les plus fortes peines d'emprisonnement avec sursis.

4. - Mise en évidence des différences régionales dans les niveaux de condamnation -

Nous avons également cherché à voir s'il existait des tendances différentes selon les zones géographiques que nous avons définies.

(Voir Tableau N° 48, page suivante).

./...

Effect. % ligne % col. % total	Ferme	Sursis	Amende	Total
PARIS	10.35 48.22 4.55	82.87 53.44 37.22	6.22 17.44 2.88	344 44.6
NORD-EST	12.16 22.77 2.21	68.86 15.33 11.11	19.24 18.88 3.11	126 16.3
SUD-EST	7.99 12.45 1.22	60.73 12.33 9.55	32.39 30.22 5.51	121 15.7
SUD-OUEST	9.77 9.00 0.99	54.54 69.22 9.44 7.00	17.17 21.88 23.22 2.22	78 10.1
CENTRE	2.11 1.44 0.11	25.25 62.55 4.44 3.22	14.14 35.00 10.99 1.88	40 5.2
OUEST	6.44 5.33 0.55	47.47 74.66 8.22 6.11	12.12 19.00 9.44 1.66	63 8.2
TOTAL	72 9.3	572 74.1	128 16.6	772 100.0

TABLEAU N° 48 : REPARTITION DES TYPES DE PEINE SELON LES SECTEURS GEOGRAPHIQUES

On peut noter que dans le Nord-Est les peines d'emprisonnement ferme sont prononcées en plus grand nombre que partout ailleurs.

Paris connaît également un pourcentage élevé de peines d'emprisonnement ferme, mais proportionnellement plus encore d'emprisonnement avec sursis.

Pour ces deux régions, les peines d'amendes prononcées sont peu nombreuses.

Au contraire dans le Centre, le Sud-Est, le Sud-Ouest et l'Ouest, les peines d'amendes sont celles qui sont le plus souvent prononcées.

Deux mouvements inverses donc, peuvent être dégagés :

- Les fortes peines d'emprisonnement ferme se cumulent pour les S.A.R.L., dans les secteurs "industriel" et "services".

- Les fortes peines d'emprisonnement avec sursis sont prononcées surtout dans le cas des sociétés civiles (et autres) et des sociétés anonymes, dans les secteurs "construction-immobilier" et "services".

C. - Conclusion sur le niveau des sanctions pénales -

Au regard de tous les résultats précédents, on voit bien que l'intervention pénale en matière fiscale se solde à la fois par des sanctions relativement élevées (relativement à l'ensemble de l'activité pénale en matière correctionnelle et relativement à l'ensemble des sanctions prononcées en matière astucieuse et financière surtout), et par des sanctions demeurant cependant d'un niveau de sévérité moyen dans la plus part des cas (autour de 3 à 9 mois d'emprisonnement avec sursis et de 5 000 F. d'amende en moyenne). Et de toute façon à un niveau inférieur aux minima légaux.

Nous avons donc cherché par ailleurs à caractériser le lot de peines très fortes rencontré dans notre population. L'image la plus nette que renvoient les cas de peines très sévères est celle d'une intervention pénale qui sanctionne cette fois durement les signes d'"immoralisme" qui peuvent accompagner ou entourer l'infraction fiscale. On retrouve dans ces cas particuliers la série de caractéristiques qui déclenchent habituellement la sévérité du système pénal : être étranger, exercer son activité dans un contexte officiellement "immoral" (hôteliers-tenanciers-proxénètes et même seulement tenanciers de bar ou de

./...

dancing, commerçants d'articles pornographiques ...), être négociants en métaux ... résider à l'étranger ... ne pas avoir de domicile fixe ... autant de particularités qui vaudront aux infracteurs des peines particulièrement lourdes. Nous donnerons quelques exemples :

- celui de deux yougoslaves (exerçant dans la confection) sont condamnés respectivement à 3 mois d'emprisonnement ferme et 12 mois avec sursis et à 15 mois de ferme plus 12 mois avec sursis, ainsi qu'à 8 000 et 30 000 F. d'amende.

- celui d'un vendeur d'articles pornographiques condamné à 12 mois d'emprisonnement ferme plus 6 mois avec sursis.

- celui d'un négociant en métaux : 6 mois d'emprisonnement ferme plus 12 mois avec sursis ; un autre : 18 mois ferme, 24 mois avec sursis plus 6 000 F. d'amende.

- celui de l'affaire Zeymour (jugé par défaut) : 30 mois d'emprisonnement ferme et 30 000 F. d'amende.

Certains professionnels, pour exercer leur activité dans un contexte plus respectable (agents d'affaire, agents d'assurance ...) seront pourtant condamnés sévèrement - quand le contexte de l'infraction est particulier - :

- deux conseillers juridiques -résidant en Suisse- et jugés par défaut, ont été sanctionnés par 5 ans d'emprisonnement ferme pour l'un, et 3 ans d'emprisonnement ferme avec 30 000 F. d'amende pour l'autre.

Ici la lourdeur de la condamnation provient de la combinaison d'une situation de jugement par défaut et de cas d'immoralisme professionnel.

- un agent d'assurance "sans domicile" a été condamné à 24 mois d'emprisonnement avec sursis et 10 000 F. d'amende.

./...

On peut relever dans ces derniers cas des indices d'immoralité "professionnelle" : des conseillers juridiques "réfugiés" en Suisse ... un agent d'assurance "sans domicile" ... le doute est jeté sur leur conformité aux modèles sociaux et moraux attendus dans leurs professions.

A contrario, certains cas de mansuétude apparaîtront nettement :

- celui d'un directeur de banque bénéficiant d'un non-lieu au bout de 4 ans de procédure.

- celui des frères Willot : bénéficiant d'un non-lieu, 6 ans après le dépôt de la plainte.

Les sanctions les plus sévères apparaissent donc exceptionnelles et sont le plus souvent analysables au-delà de la sanction de l'infraction fiscale comme sanction d'un immoralisme professionnel ou individuel. Dans de tels cas le système pénal semble retrouver le fonctionnement punitif qui est le sien quand il se trouve sur un registre de droit commun. Tout semble se passer comme si la caractérisation première du dossier en termes d'infraction fiscale et financière se trouvait recouverte par des caractérisations de droit commun (immoralisme professionnel, instabilité de résidence ...). Ce recouvrement permettant le passage d'un registre punitif (celui des infractions économiques et financières) à un autre plus répressif (celui du droit pénal "commun"). Nous reprendrons plus loin cette analyse.

./...

IV. - A L'INTERFACE DES SYSTEMES FISCAL ET JUDICIAIRE, LA QUESTION DE LA SPECIFICITE JURIDIQUE DE L'OBJET SAISI -

Le noeud à partir duquel s'organise les différents problèmes à l'interface des systèmes fiscal et judiciaire est apparemment celui de "l'exemplarité". A l'égard du pénal la D.G.I. est demanderesse d'action vigoureuse. Mais le judiciaire résiste à cette tâche de bras séculier en se refusant à sanctionner fermement un contentieux dont la définition d'origine et le tri lui échappent. Les efforts d'information et de concertation entrepris depuis 1971 ont sans doute amorcé un dépassement de ces obstacles. Mais sur le fond nous avons encore affaire à deux logiques profondément divergeantes. Leur ajustement est d'autant plus difficile que les institutions où ces logiques s'expriment ne sont pas dans un rapport d'égalité mais de dépendance.

Ces problèmes d'interface peuvent être appréhendés à deux niveaux : un premier niveau, assez évident, à caractère institutionnel et un second niveau, plus fondamental peut-être, centré sur le statut juridique du délit fiscal.

- le premier niveau (problématique institutionnelle) s'attache aux modes de relation existants entre acteurs institutionnels relevant de systèmes sociaux différents. On mettra ici l'accent sur deux dimensions, à savoir sur un fond de rivalité pour la maîtrise d'un champ, d'une part des attentes déçues et d'autre part des résistances à la dépendance réciproque.

- le second niveau (problématique du statut juridique) pose la question de la définition du délit fiscal et de l'impact de sa catégorisation dans son fonctionnement au sein du système fiscal puis éventuellement du système pénal. La schématisation des qualifications en gigue qu'il recèle nous semble être un des points majeurs des problèmes d'interface rencontrés. Cette orientation rejoint les problématiques actuelles sur l'hétérogénéité des formes juridiques (19).

./...

A. - LE NIVEAU INSTITUTIONNEL -

1. - Les attentes déçues -

Dans son projet de renouvellement de la politique pénale P. ARPAILLANGE avait bien conscience de la situation de dépendance où se trouve le système judiciaire à l'égard d'organisations comme la D.G.I., l'inspection du travail, ou les douanes. Certains contentieux échappent depuis toujours au secteur judiciaire. Pour les atteindre, il fallait jeter des ponts auprès d'agences de signalement afin d'établir des circuits d'approvisionnement que la place traditionnelle du système pénal dans les rapport sociaux n'avait pu créer. Sa politique de concertation, du niveau national au niveau local, devait renforcer voire établir ces circuits. A l'occasion d'ailleurs on rappelait les termes mêmes de l'article 40 C.P.P. concernant les obligations de dénoncer pesant sur tous les représentants de l'autorité publique.

Pour bien assurer cette diversification de la matière première livrée à l'appareil judiciaire on promettait une exemplarité des procédures et des sanctions. L'autorité judiciaire devant alors mettre sa force punitive au service d'actions dissuasives générales. Le Ministère des Finances put sur la base de cette nouvelle collaboration redonner vigueur au contrôle fiscal. S'il ne visait en aucune façon une politique directement répressive, il escomptait de cette alliance un soutien ferme de son objectif de moralisation fiscale.

De part et d'autre les attentes ont été en partie déçues même si le bilan global est toujours présenté de façon positive.

a) - Au niveau judiciaire -

Au niveau judiciaire on regrette les difficultés rencontrées par les agents des Impôts pour développer leur "réflexe pénal". Ce qui se traduit de deux façons. Tout d'abord en dehors de quelques régions où se sont développés des échanges d'information

./...

fréquents, les parquetiers estiment que l'administration fiscale est bien avare de signalements. D'autre part ceux qu'elle effectue demeurent exclusivement centrés sur des questions fiscales, alors que les investigations effectuées lors des contrôles devraient faire apparaître d'autres contentieux, abus de biens sociaux par exemple. On retrouve là les difficultés d'opérationnalisation de l'obligation d'information de l'autorité judiciaire par d'autres administrations, définie par l'article 40 C.P.P.. Cet article incite au signalement de faits pouvant constituer des infractions à la justice pénale et réserve le pouvoir de qualification juridique à l'appareil judiciaire. Nous verrons plus loin que l'hypothèse sur laquelle repose l'art. 40 C.P.P., à savoir une action administrative "au service" du fonctionnement pénal (c'est-à-dire en position de détecteur-signalant) comporte une grande part d'idéalisme. L'action administrative, même lorsqu'elle a une visée répressive se situe-t-elle vraiment dans une perspective pénale ou plutôt à finalité pénale ? Ou dans une autre ?

De plus les efforts de structuration du contrôle fiscal comme les critères de choix des plaintes ne sont pas encore nettement perçus. De telle sorte que certains magistrats se sentent enfermés dans un rôle "d'exécuteur des hautes oeuvres" pour des dossiers dont l'histoire et la représentativité leur échappe totalement.

Au niveau de l'appareil judiciaire on sent plus ou moins confusément qu'en ce domaine l'action de surveillance administrative ne se fait pas au profit du judiciaire. Et qu'en fait c'est peut-être une relation inverse qui existe, la menace de l'intervention pénale légitimant et renforçant surtout les procédures administratives. Le juge se trouve alors cantonné dans un rôle symbolique, sur les plans quantitatifs et qualitatifs. Il serait le point d'appui ultime de mode de régulation hors du judiciaire, d'autant plus dissuasif que lointain et parcimonieusement utilisé.

./...

b) - Au niveau de la D.G.I. -

Au niveau de la D.G.I. on perçoit nettement l'utilité qu'aurait pour les parquets le signalement des infractions financières repérées lors des contrôles. Mais l'on fait remarquer qu'il y a différents risques à vouloir transformer les agents des impôts en O.P.J., indépendamment des réticences de certains d'entre-eux à cette évolution de leur mission. Le premier risque est celui d'envahissement des circuits pénaux, déjà fortement saturés, par des signalements qui seraient trop nombreux. La dissuasion qui pourrait résulter de poursuites systématiques au plan pénal (l'article 1741 permettrait en théorie 10 à 15 000 plaintes, on évalue en fait à 2 000 le nombre de plaintes possibles) risquerait de susciter un effet pervers de saturation de l'appareil judiciaire. Ce risque est d'autant plus avéré qu'en cette matière l'ouverture d'information est aujourd'hui systématique.

Le second risque, plus théorique que réel, est celui du dépôt de plaintes qui pourraient être jugées abusives soit par les contribuables, soit par la Commission des infractions fiscales dont le pouvoir de filtre ultime serait ainsi détourné.

Il convient de préciser que l'information de l'autorité judiciaire par l'administration fiscale n'est pas entravée par l'obligation de secret professionnel à laquelle l'article 2006 du C.G.I. astreint toute personne appelée, à l'occasion de ses fonctions ou attributions, à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux, d'une part, de l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales et d'autre part, de diverses taxes assimilées perçues au profit de l'Etat.

L'article 2006 se réfère, en effet, expressément à l'article 378 du code pénal, qui exclut du domaine d'application du secret professionnel les cas où la loi oblige ou autorise à se porter dénonciateurs les personnes dépositaires de secrets par état ou par profession.

./...

Tel est le cas de l'article 40 du C.P.P. qui permet aux services fiscaux dans la perspective d'une répression plus efficace de la délinquance financière, d'aviser le parquet des crimes ou délits qui peuvent être constatés au cours des opérations de contrôle fiscal et particulièrement lors des vérifications de comptabilité. (extraits de la circulaire sur la répression de la fraude fiscale du 30 Octobre 1981)7.

Mais le reproche principal porte sur la faiblesse générale des peines prononcées qui produirait une sorte d'exemplarité à rebours. Quand au petit nombre de plaintes déposées s'ajoutent d'importants délais et un niveau de sanction assez bas, on aboutit à une démonstration involontaire de la rentabilité des fraudes, et à une absence d'effet dissuasif.

Il faut mentionner nettement que la D.G.I. considère qu'en cette matière des peines de prison ferme, même de courte, voire très courte, durée, mais effectives, auraient des effets certains. D'autant plus que s'agissant de "délinquants socialisés, évolués et bien nantis ... une peine de prison ferme ne présente aucun risque de désocialisation" (20).

Enfin, l'outil juridique pénal est lui-même porteur d'un certain nombre de limites qui entravent les poursuites. Nous en mentionnerons deux parmi les plus importantes :

- tout d'abord des problèmes de preuve particulièrement lourds en matière de fraude internationale. Au plan fiscal dès qu'une société entretient des relations importantes avec un "paradis fiscal", une présomption d'activité fictive pèse sur elle. Il lui appartient alors d'apporter la preuve de sa bonne foi. Mais au plan pénal, la charge de la preuve se renverse et c'est à la D.G.I. d'établir matériellement la preuve de cette activité fictive. Tâche quasi-impossible.

./...

- d'autre part d'importants problèmes de définition de responsabilité apparaissent dès que l'on a affaire à de grandes entreprises. L'infraction est constatée mais qui sera tenu pour responsable sur le plan pénal ? On retrouve là un des obstacles créé par l'absence dans le droit français de responsabilité des personnes morales.

Remarquons que ces deux points se combinent pour renforcer les privilèges des grandes sociétés commerciales ou ceux des réseaux de fraude organisés au plan international. A quoi bon instruire de très gros dossiers si c'est pour déboucher sur une impossibilité de poursuite ou la mise en cause de "lampistes" ?

Les difficultés provenant de part et d'autre de ces attentes déçues se trouvent renforcées par un certain nombre de pratiques spécifiques à chacun. Ces dernières peuvent être lues comme des résistances à la dépendance réciproque de chacune de ces administrations.

2. - Les résistances à la dépendance -

Si la justice pénale est dépendante de la D.G.I. pour assurer son approvisionnement en contentieux, en sens inverse la D.G.I. reste dépendante de l'autorité judiciaire pour la concrétisation de sa politique de moralisation fiscale. Comme dans tout système d'interaction institutionnelle chacun tente donc alors de limiter sa propre dépendance par un certain nombre de pratiques spécifiques.

- Cette réaction est particulièrement évidente au niveau judiciaire où le juge pénal a tendance à s'ériger en juge de l'impôt. Il s'efforce alors de reconstituer la réalité de la fraude dans tous ses détails et de recalculer l'impôt. Ce qui est pour lui une façon de restatuer sur l'opportunité des poursuites. Il en va de même quand au cours d'une instruction, une demande d'expertise se fait sur la base d'une mission très large qui conduit à répéter l'essentiel des investigations fiscales déjà effectuées.

Dans le même sens rappelons nos remarques concernant la proportion non négligeable de non-lieu et de relaxe pour une matière

./...

déjà amplement sursélectionnée.

On peut dire que les réactions de l'appareil judiciaire sont celles d'un système dominé qui tend à reconquérir et à affirmer sa marge de liberté (ici d'appréciation) par des pratiques réactives. Dans ce sens la tendance de l'administration fiscale, encore accentuée par la création de la C.I.F., à sur-sélectionner la matière transmise ne peut qu'accentuer ces processus de résistance à la domination.

- En sens inverse la D.G.I. tend au niveau des préparations du contentieux à anticiper sur la démarche pénale dans la préparation de ses dossiers. On ne retient pour les plaintes que les dossiers très sûrs techniquement, c'est-à-dire sans faute de procédure, parfaitement complet dans leur approche, aux preuves nettes. Mais cohérence sur le plan fiscal ne signifie pas automatiquement démonstration de responsabilité au sens où on l'entend au niveau judiciaire. La preuve fiscale n'est pas directement transposable en preuve pénale.

Le système de preuve fiscale fonctionne autour d'une unité "dossier". C'est par rapport à cette unité qu'agit le service du contentieux central et que la Commission des infractions fiscales prend ses décisions. Ils statuent "in rem". Par contre le juge bien que saisi au départ d'un dossier, va travailler et statuer "in persona" c'est-à-dire par rapport à une unité personne. On comprend donc les difficultés qui surgissent quand tout un faisceau d'éléments matériels et de présomptions permettent d'apprécier globalement une situation de fraude définie sur des critères fiscaux sans que les responsabilités individuelles qui intéressent le juge soient aisément cernables. D'où l'intérêt qu'aurait en cette matière comme pour les autres fraudes économiques et financières (mais aussi écologiques ...) l'introduction en droit français du principe de responsabilité des personnes morales. Ne serait-ce que pour remédier aux difficultés de preuve dans le cas d'infractions commises au sein d'entreprises.

L'administration fiscale ne descend pas au niveau des preuves de responsabilité individuelle qui sont du domaine du juge. Cependant la recherche d'une action dissuasive par le recours au judiciaire

./...

conduit donc à un renforcement des exigences techniques. On espère pouvoir alors mieux maîtriser le processus judiciaire ultérieur en accomplissant une quasi-instruction. Ce qui ne va pas sans créer des effets pervers de résistance au plan judiciaire. En intégrant par effet d'anticipation une certaine attitude pénale, l'administration fiscale se heurte aux effets pervers qu'elle suscite chez sa partenaire. Voulant limiter sa dépendance elle déclenche des processus qui finalement la renforcent.

De part et d'autre on s'efforce ainsi de contrôler les zones d'incertitudes, c'est-à-dire les zones où le pouvoir propre à chacun n'est pas directement opérant et assuré de son résultat. Mais par effet de retour, ces comportements contribuent à alimenter une défiance réciproque et des processus réactifs qui s'avouent peu mais dont l'importance est loin d'être négligeable.

B. - LA SCHEMATISATION DU DELIT -

Indépendamment des problèmes de relation institutionnelle qui apparaissent à l'interface des systèmes judiciaire et fiscal, d'autres difficultés nous semblent inhérentes à l'objet délictuel lui-même et à la complexité de son statut. Nous retrouvons là des questions qui se posent de façon générale dès que l'on sort du champ des infractions de droit commun.

1. - Un délit au statut complexe : centralité/périphérie de l'élément répressif -

Dans les analyses de la D.G.I., le délit fiscal est une infraction bien caractérisée qui s'apparente à un vol et qui devrait donc susciter une réaction judiciaire proportionnée à son coût social. Par contre au niveau judiciaire la fraude fiscale est, comme son nom l'indique, plus une "fraude" qu'un délit et sa dimension fiscale, c'est-à-dire pécuniaire et réparatrice reste souvent prépondérante. Les

./...

avocats le savent bien qui pour obtenir, souvent avec succès, une peine allégée, insistent sur le fait que leur client a déjà remboursé les impôts dûs et payé intégralement les pénalités fiscales précédemment imposées dont le montant est considérable comparé aux amendes pénales.

a) - Droit pénal unifié ou éclaté ? -

Au niveau du droit pénal apparent, celui des juristes théoriciens ou praticiens, nous avons affaire à un domaine bien unifié où chaque infraction tient une place équivalente, où l'on parle au singulier "d'infraction" ou de "procédure" pénale. Certes on tient compte de l'existence d'un "droit pénal spécial" mais cet intitulé réfère plus à la matière spécifique de son objet qu'à l'origine du texte ou à une forme juridique particulière.

Toutefois l'hypothèse d'un éclatement du droit pénal commence à prendre forme. La pénalisation des comportements dans la vie sociale dépasse très largement ce qui est inscrit dans le Code. On a pu opposer dans ce sens l'existence de deux volets dans le droit pénal : un volet "droit pénal de répression" ayant sa source dans le Code Pénal et un "droit pénal de contrôle" ayant sa source dans les multiples textes de réglementation administrative assortis de clause pénale (21). Une diversification du même type s'est également constituée en matière de procédure, ce qui n'est pas secondaire.

Il ne peut être ici question de développer cette problématique complexe sur la diversification du droit pénal, de ses formes et de ses fonctionnements. Ce travail s'effectuera en partie dans le cadre d'une recherche en cours au S.E.P.C. : "Le pénal en 1ère ligne ou en dernier ressort ?" (22). Mentionnons cependant que ces phénomènes d'hétérogénéisation juridique ont déjà été étudiés en matière civile (23) ou diverses hypothèses sur leur origine ont été travaillées.

A la suite d'une dépenalisation partielle la redéfinition juridique de l'avortement constitue un autre exemple de

diversification du droit. A la peine de l'art. 317 on a ajouté une suspension d'incrimination accompagnée de mesures de contrôle assurées par l'administration. On demeure cependant sur le plan pénal dans la mesure où la notion de faute est maintenue ce qui a "justifié la mise en place d'une véritable procédure de contrôle des demandes, à caractère sanitaire et social" (24). E. SERVERIN parle alors de sanctions disciplinaires.

A y regarder de plus près, le droit pénal apparaît comme un domaine éclaté regroupant des matières fort différentes et ayant chacune des logiques propres qui interdisent en fait tout raisonnement en termes généraux. Et contrairement à ce qu'avancait la circulaire de 1972 il ne semble pas possible de dire que "frauder pour 10 000 F. d'impôts revient exactement au même que voler 10 000 F. dans une perception".

Il faut en effet remarquer que les pénalistes n'ont pas poussé très loin à ce jour l'analyse des implications de la coexistence aux côtés du droit pénal "classique" d'un droit pénal "spécial" ou "annexe" (selon l'expression allemande et suisse). Les principales réflexions sur le sujet se ramènent souvent à des constats inquiets portants :

- sur la multiplication des sources du droit
- ou sur les questions de légalité soulevées par les pratiques administratives en matière de définition des éléments constitutifs des infractions ou d'appréciation d'opportunité des poursuites (25). Sans sous-estimer ces questions on doit constater cependant qu'elles délaissent le problème de la double forme juridique de ce type d'infraction. On fait au mieux de ces infractions, des infractions "particulières", voire "exorbitantes" sans expliciter concrètement les sources et conséquences de cette situation :

"Ce sont là des façons de faire qui, aujourd'hui, se sont généralisées dans ce que l'on appelle le "droit économique", mais qui n'en ont pas moins pour conséquence de placer le droit pénal fiscal dans un contexte particulier auprès des tribunaux répressifs ...

./...

Tous ces principes dérogatoires aux règles pénales habituelles donnent donc à cette partie du droit pénal fiscal un caractère propre, exorbitant du droit pénal commun". (26)

Ce qui nous semble avoir été négligé c'est en fait la multiplication avec le développement du droit pénal spécial de constructions juridiques où l'élément pénal ne tient plus qu'une place périphérique dans un dispositif à visée essentiellement réglementaire. Cette forme de droit ne se limite pas comme le droit défini par le code pénal à l'édiction de sanctions pour les cas de violation de règles. La formule classique "Sera puni de la peine de ... celui qui aura ..." se trouve remplacée dans les codes administratifs par des formules injonctives : "Il est interdit de ..., les ... doivent, le ... sera etc ..." (27). Autant le Code Pénal se limite à l'énoncé de sanctions, autant les autres Codes édictent des interdictions et des normes de comportement. Dans le premier cas l'individu est selon la formule de Kelsen un véritable "sujet de droit" pouvant opter pour le respect ou la violation de la règle (28). Dans le second cas l'individu n'est plus qu'un "objet" dont le comportement est explicitement prévu par les textes, il a obligation de faire.

C'est dans ce sens que nous qualifions les règles de ce second type de disciplinaires. Quant à l'infraction pénale elle n'est plus alors que l'appendice répressive de textes visant l'organisation de secteurs de la vie sociale. Elle se greffe sur un ensemble de nature totalement différente concernant l'activité commerciale, les conditions de travail ou l'urbanisme par exemple. Contrairement au droit pénal dit "commun", le caractère répressif de la disposition n'est plus premier ou central. Il se trouve en situation marginale, annexe, voire exceptionnelle. C'est cette question de la centralité/périphérie de la disposition pénale qui nous apparaît avoir en cette matière des conséquences majeures. Nous développerons ultérieurement ce point.

Les pénalistes ont ainsi schématisé leur objet en s'attachant plus aux moyens du délit qu'à sa forme juridique.

./...

b) - Infraction pénale ou disciplinaire ? -

Les spécialistes de la matière fiscale schématisent également à leur façon en considérant qu'il suffit d'un dépôt de plainte pour métamorphoser un dossier de contentieux fiscal en une "affaire" pénale.

Certes au niveau de l'action de contrôle et de "moralisation" fiscale existe une nécessaire complémentarité entre les interventions fiscales et pénales ; la seconde confortant par différents moyens la première (publicité, solidarité des créances ...). Mais au plan des catégorisations, la logique judiciaire s'organise à partir de catégories différentes de celles utilisées pour la caractérisation fiscale. S'il n'y a pas incompatibilité absolue entre les deux modes d'approche, il existe des écarts irréductibles qui empêchent le délit fiscal (comme d'autres délits : financiers, accident du travail, pollution ...) d'être assimilé à une infraction pénale classique (agression directe contre les biens ou les personnes).

En matière fiscale domine une logique réparatrice et monétaire qui se retrouve dans tous les secteurs dits de "droit pénal spécial" ; c'est-à-dire ceux où la référence pénale n'est pas centrale mais périphérique, annexe à des dispositions réglementaires. Dans ce sens on pourrait opposer un droit "pénal" au sens fort du terme et un droit "disciplinaire". Les développements de cette tendance ont aussi conduit certains auteurs à parler de processus de "fiscalisation" du droit pénal, au sens de monétarisation de la réaction sociale à certaines infractions (29).

Les documents les plus récents relatifs à la politique de poursuite à l'égard de la fraude fiscale confirment amplement cette analyse :

"D'une façon générale, l'administration fiscale estime que l'application des pénalités fiscales encourues doit suffire dans la grande majorité des cas à sanctionner par une

./...

réparation pécuniaire appropriée les manquements aux obligations prescrites par le code général des impôts, et qu'une utilisation sélective des poursuites correctionnelles, réservée aux cas de fraude les plus répréhensibles, est plus conforme à leur finalité propre que la poursuite massive du délit, telle que pourrait l'autoriser une stricte application des seuils quantitatifs visés à l'article 1741 (1 000 F. de droits ou 10 % de la base imposable)".

(Extrait de la circulaire sur "La répression de la fraude fiscale" du 30.10.1981).

Quand il existe, comme c'est le cas ici, deux niveaux de pénalité (l'un administratif et l'autre judiciaire) on ne peut s'attendre à voir fonctionner la justice pénale sur un mode équivalent à celui qui est le sien face à un contentieux correctionnel "classique".

c) - La spécificité de l'objet juridique "fraude fiscale" -

La spécificité de cet objet nous semble être la résultante de trois types d'éléments :

- des éléments internes à l'objet lui-même, construit selon une base juridique (soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt).

"Délict complexe qui, par certains côtés, rappelle le schéma de l'escroquerie, mais d'une escroquerie élargie dans laquelle les moyens frauduleux seraient particuliers au domaine fiscal, tandis que la remise de la chose est remplacée par son négatif en quelque sorte, le fait de se soustraire à l'établissement ou au paiement des impôts ; seule l'intention coupable requise étant identique à celle de l'article 405 CP (30)".

- des éléments liés au cadre légal qui sert de référent aux éléments internes précédents. Les textes définissant l'infraction sont situés dans le Code général des Impôts et non dans le Code pénal. Peut-on postuler aisément qu'ils sont animés par la même

logique répressive ? Qu'ils opèrent selon des catégories juridiques "codées" de façon similaire ? C'est de plus l'administration fiscale qui a le monopole de la construction des dossiers. Elle va donc d'entrée imposer sa grille de lecture et de qualification aux faits concernés. La problématique pénale est seconde par rapport à la problématique fiscale qui préside aux premières qualifications et à l'appréhension des faits.

- des éléments liés aux opérateurs. Les opérateurs initiaux ne sont ici ni des victimes, ni des policiers, ni des magistrats du parquet. L'opérateur initial, en situation d'autant plus assurée que monopolistique est le représentant de l'administration des impôts. Or celui-ci n'agit pas dans une perspective pénale. Il opère au départ dans un sens de contrôle, de vérification, non dans un sens de recherche d'infraction. Sa démarche n'est pas de type policier, elle est de type régulation. Dans un second temps et selon ses constats il peut amorcer une procédure contentieuse, mais celle-ci demeure le plus souvent purement administrative (contentieux fiscal). Le contentieux pénal ne se constitue qu'à un troisième niveau. Il s'édifie cependant dans le prolongement des opérations qui l'ont précédés (contrôle-contentieux administratif) et dont il demeure fortement imprégné.

On le voit, parler de "délit fiscal" d'entrée de jeu relève donc d'une schématisation hâtive. Dans l'édification de ce contentieux la logique pénale est seconde par rapport à la logique initiale régulatrice. L'issue pénale n'est ici ni une nécessité, ni une fatalité. Pour qu'elle soit retenue il faut qu'il y ait des glissements progressifs de catégorisation juridique. Ces glissements s'opèrent en trois étapes avec possibilités d'arrêt à chacune d'elle :

- 1 - régularisation d'un impôt éludé,
- 2 - matière contentieuse fiscale,
- 3 - matière contentieuse pénale.

./...

De plus la forme juridique qui sera finalement retenue et appliquée aux faits incriminés conduira a-posteriori à une relecture d'ensemble de la situation problématique initiale. L'illégalisme fiscal deviendra selon l'habit qui lui est appliqué : irrégularité, délit purement fiscal ou bien délit pénal. Ces trois niveaux de qualification s'emboîtent en gigogne les uns dans les autres. Mais si la forme la plus visible est celle de type pénal, on aurait tort d'oublier que la forme première, le noyau de qualification relève d'une toute autre logique, celle de régularisation.

La spécificité de l'objet fiscal provient donc de la combinaison de ces trois types d'éléments qui différencient profondément son fonctionnement de celui des infractions pénales de droit commun. Sur la base de cette matière première spécifique comment situer l'intervention pénale ?

2. - Un changement d'ordre juridique : du fiscal au pénal, une mutation problématique -

Compte-tenu de la spécificité de l'objet juridique "délict fiscal" telle que nous venons de la définir, comment se pose la question de l'apparente complémentarité des interventions administratives et judiciaires ?

Cette complémentarité est-elle "naturelle" comme le sous-entend l'argumentation en termes d'exemplarité aujourd'hui dominante ? Ou bien est-elle problématique dans la mesure où pour s'opérationnaliser elle exige le passage, toujours délicat d'un ordre juridique à un autre ?

a) - L'apparente complémentarité "naturelle" des actions administratives et judiciaires dans le discours sur l'exemplarité -

La conception dominante présente l'action pénale comme le prolongement naturel de l'action de contrôle fiscal. Le passage d'un

niveau à l'autre n'est pas perçu comme réellement problématique. On relève simplement quelques difficultés d'ordre technique et la faiblesse quantitative de cette interrelation.

L'essentiel du débat porte alors sur la définition du but commun "la recherche d'une exemplarité". Laquelle ? Deux positions se détachent en réponse à ces questions.

- La première, aujourd'hui dépassée, celle de la circulaire de 1972, reposait sur une définition a-priori de l'exemplarité et passait par le choix de cibles à forte visibilité. On admet alors que de façon générale la sanction pénale n'est que l'accessoire de la sanction fiscale, qu'elle reste donc exceptionnelle. Mais quand elle intervient, elle doit opérer sur des cas à forte résonance sociale (personnalité marquante, représentant d'un groupe socio-professionnel ...). L'effet d'exemplarité passe alors par une spectacularisation où le judiciaire tient un rôle décisif mais qui présente toutes les limites des processus sans fin de sanction de bouc-émissaires. Le système pénal a semble-t-il souvent répugné à assurer ce rôle de spectacularisation de la sanction du justiciable-émissaire, d'autant plus que celui-ci était pour lui d'un profil socio-professionnel inhabituel.

- La seconde position définit au contraire l'exemplarité comme la répression systématique de faits comparables. C'est là une conception qui s'impose aujourd'hui chez les deux partenaires. Là, c'est de la certitude de la réaction sociale que l'on attend l'effet dissuasif et non de la sanction elle-même. Cette position est celle qui se dégage des orientations actuelles du contrôle fiscal. Le pénal y tient une place moins voyante (l'essentiel étant assuré par les pénalités fiscales) mais qui pour être bien intégrée devrait être plus certaine et peut-être moins mythifiée.

Plus certaine dans la mesure où nous avons relevé la présence, non dépourvue de signification, des non-lieu et relaxe et la clientèle "priviligée" qui tend à en bénéficier. L'appareil

judiciaire manifeste donc sur certains gros dossiers aux enjeux socio-économiques ou socio-politiques évidents (les frères Willot, M. Willenstein ...) des réticences manifestes. Une évolution peut donc s'accomplir dans un sens qui inciterait la D.G.I. à renforcer son action de contrôle sur certains contribuables à forte visibilité sans crainte d'être lâchée en bout de course.

Par contre le sens de l'intervention judiciaire ne doit pas être mythifié . En effet nous avons relevé que les sanctions prononcées, bien que souvent inférieures aux minima légaux se situaient à un niveau relativement élevé. Ceci apparaît autant par comparaison avec les sanctions correctionnelles générales qu'avec les sanctions prononcées en matière astucieuse et financière.

Excepté donc les échappées évoquées précédemment, le système judiciaire opère ici sur un mode punitif affirmé. Certes on peut toujours dire que cela reste peu de choses (3 à 9 mois d'emprisonnement avec sursis ou 5 000 F. d'amende) mais dans le contexte judiciaire actuel, il n'y a là aucun laxisme. Et cependant aux yeux de la D.G.I. et d'une grande partie des "opinions publiques", l'effet "d'exemplarité" n'est pas actuellement assuré.

Le critère de "visibilité sociale" contenu dans la circulaire de 1972 est aujourd'hui abandonné pour le choix des affaires donnant lieu à des suites correctionnelles :

"Dans cette perspective, le choix des affaires susceptibles de donner lieu à l'engagement de poursuites correctionnelles s'effectue essentiellement en considération de la nature, de l'importance et de la gravité de la fraude, sans qu'il soit fait acception de la qualité sociale ou professionnelle de ses auteurs. Ceci n'exclut pas, bien entendu, qu'il soit tenu compte, le cas échéant, des circonstances humaines notamment, propres à chaque cas particulier".

(Circulaire du 30.10.1981)

./...

On tend à définir un nouveau critère double en termes de complexité et d'ampleur de la fraude :

"Dans cette perspective, l'administration considère qu'il faut réserver une suite pénale non seulement à certains types d'agissements, particulièrement élaborés, destinés à faire échapper leurs auteurs aux investigations les plus poussées ou qui s'accompagnent de manoeuvres ou de procédés ayant pour objet de donner une apparence de régularité à des opérations frauduleuses, mais encore à ceux qui, pour banales qu'en aient été les modalités d'exécution, n'en sont pas moins révélateurs de la volonté de leurs auteurs de se soustraire à l'établissement, ou au paiement de l'impôt, leur découverte n'ayant été rendue possible qu'à la faveur d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de situation fiscale".

(Circulaire du 30.10.1981)

Présentant sa politique fiscale l'actuel Ministre du Budget, M. Fabius déclarait le 13.11.1981 :

"Nous allons simplement essayer d'aller vers d'avantage de transparence et de justice fiscales et faire en sorte que la grande fraude fiscale soit sévèrement condamnée. Voilà le contrat de justice fiscale que je voudrais, avec le gouvernement, proposer au pays".

Cette reformulation soulève certaines questions dans la mesure où les critères de complexité et d'ampleur s'opérationnalise par référence à "la grande fraude fiscale". Si l'on comprend bien la rationalité de cette orientation, on peut cependant s'interroger sur sa validité dans un contexte d'illégalisme qui se caractérise surtout par une multitude de fraudes petites et moyennes ? De plus en donnant une forte visibilité à des dossiers particulièrement marquants et à eux seuls ne risque-t-on pas de provoquer un effet pervers de légitimation indirecte des fraudes petites et moyennes ?

./...

Si le choix de politique de poursuite devait tendre vers un renforcement des pratiques punitives, celui-ci ne pourrait s'effectuer que par un mouvement qui aurait à se manifester d'abord au niveau de la D.G.I.. En effet c'est à cet étiage que s'opère aujourd'hui l'essentiel du filtrage et de la construction de la matière traitée au plan judiciaire. Vu l'état actuel de l'action pénale, plus de poursuites ce devrait être aujourd'hui en premier lieu plus de plainte et une moindre sélection. Ne serait-ce que pour restituer à l'appareil judiciaire une marge de liberté d'appréciation au lieu de la cantonner dans un rôle ancillaire.

Les orientations toutes récentes de la circulaire du 30 Octobre 1981 signée conjointement par le Garde des Sceaux et le Ministre du budget ne vont pas dans ce sens. Elles donnent un sens nouveau à la notion d'exemplarité sans aller jusqu'à la définition d'un seuil de fraude au-delà duquel la plainte serait automatique comme cela a été proposé en matière douanière. L'essentiel demeure inchangé, à savoir la confrontation de deux logiques d'action différentes dont l'une est secondaire par rapport à l'autre.

Cette perspective où l'action de contrôle et de sanction administrative est présentée comme "naturellement" complétée par l'intervention pénale semble en fin de compte entachée d'idéalisme. Ne serait-ce que parce qu'au-delà des insuffisances constatées elle ne tient pas compte, faute de les percevoir, des difficultés inhérentes au changement d'ordre juridique qui s'accomplit à cet interface.

b) - Logique disciplinaire, logique pénale et problèmes de mutation -

Le moins que l'on puisse dire est qu'en cette matière l'orientation répressive n'est pas l'orientation dominante. C'est une utilisation finalement très sélective qui est faite de l'article 1741 C.G.I. La procédure pénale ne vient que comme le prolongement éventuel et en fait très rare, d'une procédure fiscale spécifique et

./...

complexe. Dans cette dernière la logique de réparation des erreurs commises l'emporte sur la logique de sanction qui existe cependant. Mais de plus parmi les sanctions possibles, la voie pénale n'est qu'une de celles qui sont envisageables. Les autres demeurent internes à l'administration fiscale et sont masquées par l'opacité de ses modes d'intervention et le secret jaloux qui recouvre ses opérations.

En effet à partir du moment où l'on accepte que tous les comportements relevant des articles 1741 et 1743 (C.G.I.) ne donneront pas lieu à poursuite pénale et même qu'à l'inverse la plainte sera l'exception, on se situe dans une toute autre logique qu'une logique répressive. Ce qui d'ailleurs ne va pas sans poser problème dans le mode de rapport au droit et à la loi qui s'exprime là.

1. - L'hypothèse de différents ordres de punitivité -

La distinction faite par Durkheim entre droit "répressif" et droit "restitutif" éclaire très précisément cette question. Le droit répressif s'applique à tout ce qu'une société considère ou définit comme "criminel", tout ce qui menace l'unité et l'existence collective. Par contre le droit restitutif n'a pas pour but la punition. Il intervient afin de rétablir un équilibre rompu, il remet les choses en état lorsqu'elles ont été faussées. Il ramène les parties dans la situation où elles devraient normalement être s'il n'y avait eu manquement. Autant le "droit répressif" réfère à la notion de faute morale et de rachat, autant le "droit restitutif" réfère à celle de contrat et de réparation.

On a pour habitude de considérer que le droit répressif recouvre l'ensemble de la matière pénale, alors que le droit restitutif concernerait le droit civil et commercial. En fait pour Durkheim la distinction entre ces deux modes de sanctions (répressif/restitutif) repose sur deux "états de la conscience collective" ; un état fort

./...

suscitant une réaction répressive, un état faible se contentant d'une réaction restitutive.

On peut toutefois se demander si l'état actuel de la sociologie juridique ne permet pas de complexifier cette distinction. Le droit pénal ne contient-il pas certaines dispositions finalement plus restitutives que répressives ? Et en sens inverse le droit civil ne comprend-il pas également des dispositions au moins autant répressives que restitutives (le divorce pour faute, la déchéance d'autorité parentale, la révocation d'adoption) et en matière de droit commercial la faillite personnelle ? La distinction faite par Durkheim semble se manifester, avec ses mêmes fondements en termes "d'états de la conscience collective" au sein de chacune des grandes catégories de droit. (Voir Tableau N° 49, page suivante).

On peut alors proposer à titre d'hypothèse la distinction entre quatre ordres juridiques représentant quatre niveaux de sanction. Ces ordres se retrouveraient en tout ou partie au sein de chaque type de droit, créant ainsi un niveau d'analyse transversal de systèmes juridiques traités jusqu'ici comme étant particulièrement étanches. Certes on reconnaît souvent que le système de droit civil est le modèle de tous les autres droits mais l'analyse ne va guère au-delà. Et l'on traite toujours séparément droit public/privé/pénal/commercial ...

Cette proposition se trouve en partie étayée par des remarques de Durkheim qui a bien mentionné l'inadéquation des grandes catégories et typologies de droit pour l'analyse sociologique. Critiquant ces classifications empiriques (31) il considérait que la formalisation juridique ne convenait pas à la formalisation sociologique, sous peine de l'enfermer dans des notions préconstruites.

Au sein de chaque type de droit et indépendamment de leur spécificité ne peut-on distinguer quatre ordres de sanction

./...

Type de Droit	Ordre de punitivité	Répressif		Rétroactif		4 - Rétributif
		1 - Répressif	2 - Répressif	3 - Rétributif	Répressif	
DROIT PENAL		Homicide volontaire art. 295 C.P.	Homicide involontaire art. 319 C.P.	Droit Pénal du travail et toutes dispositions pénales annexes de textes administratifs et réglementaires	Cas où le C.P. renvoie à des dispositions civiles. Ex. : immunité des enfants, époux et alliés en cas de vol - art. 380	
		Banqueroute simple et frauduleuse, art. 126 et 129, loi 13.07.67 renvoyant aux art. 402 à 404 C.P.	Faillite personnelle art. 104 Co. Com.	Liquidation de Biens art. 7, Loi du 13.7.67	Règlement judiciaire art. 7, Loi du 13.7.67	
DROIT CIVIL	Divorce Obligations et Autorité Parentale	Divorce suite d'une sanction pénale, art. 243, C.C.	Divorce pour faute, art. 242 - C.C.	Divorce par rupture de la vie commune, art. 233, C.C. Divorce demandé par un époux et accepté par l'autre, art. 233, C.C.	Divorce par consentement mutuel art. 230, C.C.	
		Cas de déchéances à la suite d'une sanction pénale, art. 443 C.C. (Tutelle), art. 378 C.C. (aut. parentale)	Déchéance de l'autorité parentale sans cause pénale art. 378, art. 379, C.C.	Assistance éducative art. 375 C.C. art. 375-1 à 8 C.C.	Obligations alimentaires des parents à l'égard des enfants, art. 203 C.C. et indirectement contributions aux charges du ménage, art. 214 C.C.	

TABIEAU N° 49 : PRESENTATION DES DIFFERENTS NIVEAUX DE PUNITIVITE SELON LES TYPES DE DROIT

situés par rapport au pôle répressif (défini par la notion de faute) d'un côté, et au pôle restitutif (défini par la notion de contrat) de l'autre ; entre les deux on placerait leurs deux combinaisons intermédiaires où la dominance de l'un ou l'autre pôle serait plus ou moins prégnante.

Il est cependant probable que seuls trois de ces ordres de sanction se rencontreront à l'intérieur de chaque système juridique. En effet, l'orientation dominante dans le type de droit considéré ne peut vraisemblablement pas s'effacer complètement au profit de son contraire. Ainsi dans le cadre du droit pénal on trouvera des dispositions de niveau 1, 2 et 3. Par contre en matière civile se sont surtout des dispositions de niveau 4, 3 et 2 qui se rencontreront. (Cf. Tableau N° 49, page précédente).

Signalons toutefois qu'il existe dans le code pénal des textes renvoyant à des dispositions civiles comme l'article 380. Il traite de l'immunité des époux, enfants et alliés de même degré en cas de vol, leurs soustractions "ne pourront donner lieu qu'à des réparations civiles". En sens inverse on trouve dans le code civil des dispositions prévoyant des déchéances en cas de condamnation pénale : art. 443 -exclusion des charges de la tutelle, art 378 -possibilité de divorce lorsque l'un des époux a été condamné à une peine afflictive et infamante. Dans de tels cas un type de droit inclut des dispositions d'un ordre punitif étranger à celui qui prédomine à l'intérieur de son propre système. Mais il le fait indirectement en renvoyant à un droit d'un type autre. C'est-à-dire que le code pénal ne prévoit pas à l'article 380 les dispositions civiles (le juge pénal n'a pas compétence sur ce point) ; de même les articles 243, 378 et 443 du code civil présupposent une décision pénale antérieure pour s'appliquer.

De la même façon, enfin, on trouve le même phénomène quand dans le code de commerce des articles renvoient à des dispositions pénales. Les plus évidents sont ceux des art. 126 et 129 de la loi du 13.07.1967 consacrés à la banqueroute et se référant directement aux articles 402 et 404 du code pénal.

Si l'on se cantonne au seul plan pénal on rejoint ici les conséquences des remarques faites précédemment sur les formes juridiques où, au-delà du caractère pénal apparent, la disposition purement répressive n'est que l'accessoire de dispositions à visée principalement réglementaires. On peut alors dire que l'on a affaire à des dispositions de type "répressif-restitutif", voire "restitutif-répressif" quand la référence pénale est explicitement périphérique par rapport au projet réglementaire d'ensemble. A titre d'exemple citons ici les deux cents délits définis par les lois organisant la vie des sociétés commerciales. Le droit pénal économique et financier semble contenir d'ailleurs pour l'essentiel des dispositions relevant des niveaux 2 et 3. C'est-à-dire des dispositions où la dimension proprement répressive est temporisée par l'existence d'une dimension réparatrice, voire dominée par elle.

2. - Problèmes de mutation du contentieux fiscal en contentieux pénal -

Reprenons notre analyse du délit fiscal et examinons comment se manifestent et s'interpénètrent ces deux dimensions, "répressive" et "restitutive".

En quoi consiste en effet ce que nous avons précédemment nommé "noyau de qualification" ? Il s'agit du constat d'une irrégularité devant donner lieu à rectification. L'illégalisme fiscal est donc toujours en son point de départ pensé en termes de régularisation, de réparation d'un contrat tacite et non en termes de faute donnant lieu à sanction. Sa métamorphose en délit pénal résulte d'un processus de requalification qui ne va pas sans difficulté. La nécessité d'une instruction pénale (jamais de citation directe en cette matière) montre bien les difficultés de passage d'un ordre juridique à un autre. Il s'agit d'assurer un changement de forme d'autant plus difficile à réaliser qu'il ne se fait pas au sein d'un même système mais à un interface.

./...

La politique de contrôle fiscal vise plus la disciplinarisation que l'action punitive. On voulait au départ "moraliser" l'attitude fiscale de certains milieux, hier les professions libérales, demain les agriculteurs ou les multinationales ? Dans ce sens les actions menées depuis 10 ans semblent avoir eu un impact. N'a-t-on pas vu des représentants locaux de toute une profession venir négoier les réajustements fiscaux de groupes professionnels entiers (avocats, médecins ...) ? Il y avait donc eu effet d'exemplarité. Cet effet provenait, non d'une action répressive directe, mais d'une gestion différencielle des illégalismes fiscaux. C'est-à-dire : intensification des contrôles, plus de nombreux redressements, plus une dizaine de plaintes. Cette orientation n'est pas réellement modifiée par la nouvelle conception de l'exemplarité, substituant aux cibles à haute visibilité, la certitude de la sanction comme source de la dissuasion ... mais pour les "gros" dossiers seulement. De plus dans "la grande majorité des cas" l'application des seules pénalités fiscales est considérée comme une sanction suffisante. Il s'agit bien sûr alors de "réparation pécuniaire".

Le judiciaire n'est plus alors que le point d'appui d'un système hétérogène par rapport à lui, qui le dépasse amplement dans ses possibilités d'action et sur lequel il est, en fait, sans prise concrète. Il ne faudrait pas en conclure qu'il est dès lors à ce point marginal que son élimination totale serait envisageable. Si l'existence croissante de réseaux de surveillance de la vie sociale fonctionnant plus à la régularisation qu'à la répression manifeste une tendance nette à la déjudiciarisation celle-ci ne peut semble-t-il être que partielle.

En effet, bien que simple issue éventuelle, le système pénal n'est pas moins nécessaire à la bonne opérationnalité de ces réseaux. Ceci se manifeste à deux niveaux :

- d'une part il assure globalement une fonction de légitimation de l'action de surveillance. Bien que menée selon une logique autre, les opérations de contrôle fiscal et les procédures administratives

qui en découlent sont perçues dans un contexte où des notions de type pénal comme celle de "légalité", de recherche "d'infraction" et de "faute" tiennent pour les contribuables une place décisive. Il y a certes une légalité et des définitions d'infraction purement administrative mais leur visibilité est moindre par rapport à leur homologue pénal. Dans ce sens on pourrait avancer qu'indépendamment de leur validité juridique intrinsèque, les dispositions répressives du code des Impôts puisent une part non négligeable de leur légitimité à la source du droit pénal. Un ordre juridique disciplinaire (où la dimension pénale est périphérique par rapport à la dimension réglementation) n'est sans doute viable qu'en appui sur un ordre répressif pré-existant.

- la référence au judiciaire pénal joue également à un autre niveau qui n'est plus celui de la légitimité mais celui de l'efficacité de l'action de contrôle administratif. C'est ici en tant qu'argument de poids dans les négociations avec le débiteur fiscal que se fait aussi sentir l'importance de l'interface avec le pénal. La menace du dépôt de plainte est sans doute un atout non négligeable pour l'acceptation des redressements et des pénalités fiscales.

Le système de répression de la fraude fiscale relève d'une logique disciplinaire (*). On a affaire à la violation d'une obligation réglementaire où la disposition pénale est secondaire, ce qui autorise une gestion différencielle des incriminations. Amorcé dans une logique de contrôle administratif et mené selon une procédure et par des agents spécifiques, ce type de démarche comporte diverses issues. Le dépôt de plainte n'est qu'une issue exceptionnelle (moins de 1,5 % des situations problématiques repérées). Les autres issues prédominantes sont l'admonestation, le redressement et la pénalité fiscale. Ce type de démarche vise une disciplinarisation des comportements, on parle ici de "moralisation" fiscale et non d'une répression par la sanction, au sens pénal de ces termes.

(*) - cf. la figure de la page suivante.

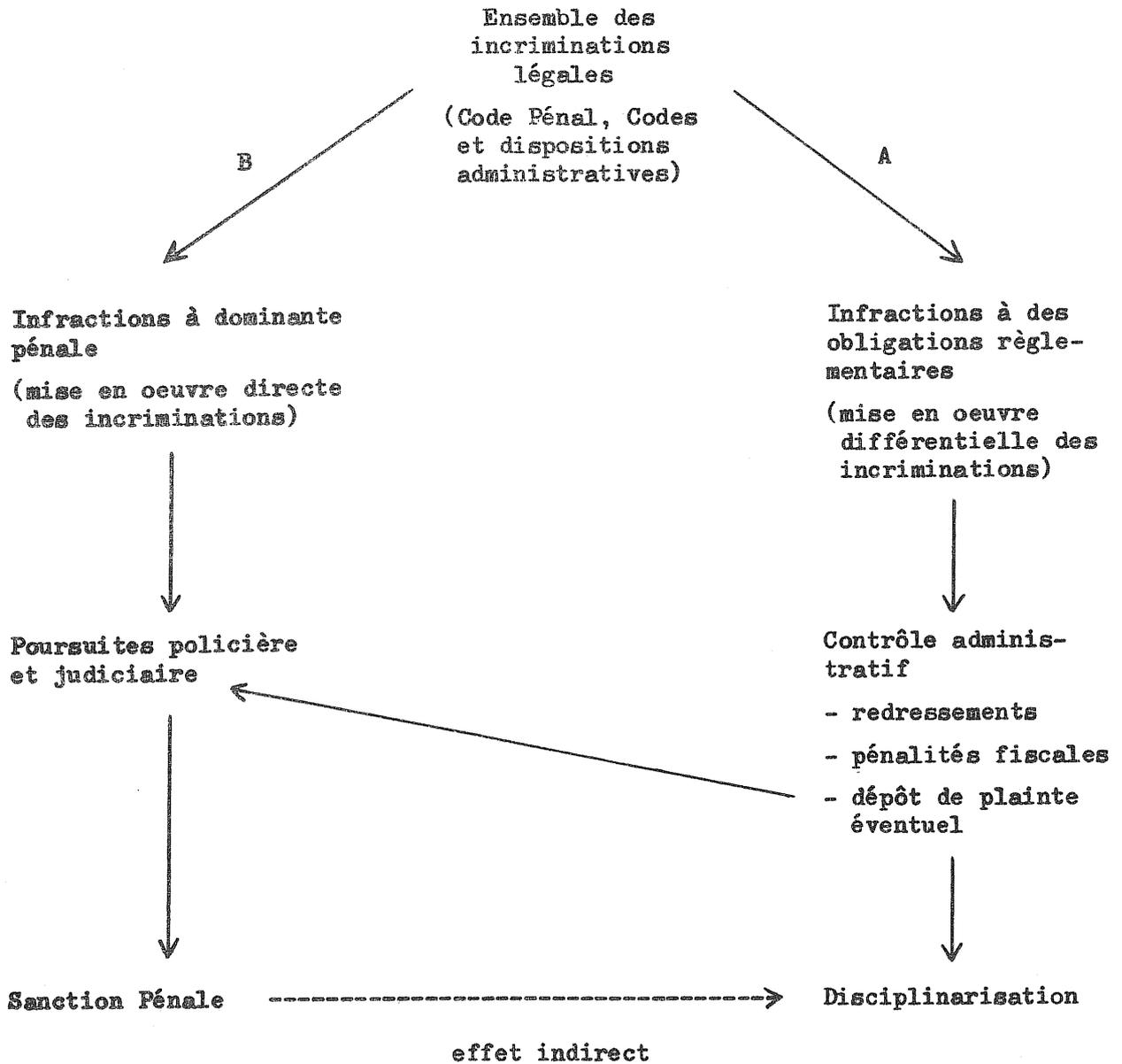


FIGURE N° 1 : DEUX SYSTEMES DE MISE EN OEUVRE DES INCRIMINATIONS LEGALES

On ne peut se contenter de relever la contradiction apparente que révèle l'existence d'un double système de mise en oeuvre des incriminations légales. C'est bien au contraire en termes de complémentarité et non de rivalité qu'il nous semble important d'aborder cette question. Au-delà des oppositions institutionnelles ces deux logiques d'appréhension et de mise en oeuvre des incriminations constituent un couple fonctionnel qui permet une gestion différencielle des illégalismes, en particulier en matière économique sociale et financière.

Cependant quand une procédure s'amorce sur un mode disciplinaire (type A) puis s'oriente vers un autre mode (cas du dépôt de plainte par l'administration fiscale) les premières étapes constitutives du dossier ne sont nullement effacées et leurs résultats entièrement reconstruits. Des éléments de la première logique d'intervention demeurent, dont la forme juridique de l'infraction et de la procédure initiale ne sont pas les moindres. C'est pourquoi vu les orientations du système de contrôle fiscal et son souci dominant de disciplinarisation on ne peut prétendre voir fonctionner, sur commande, le judiciaire selon un véritable mode répressif (type B). Et ceci d'autant plus que la matière que l'on traite (le délit fiscal) est d'une nature différente des "objets" pénaux classiques. Il apparaît aujourd'hui évident que l'ensemble des incriminations légales n'est qu'un ensemble théorique. Et qu'il est formé de sous-ensembles hétérogènes, en interrelation certes, mais dominés malgré tout par la logique interne de leurs objets spécifiques.

On constate également à ce niveau qu'il n'est pas possible d'en rester à des analyses uniquement centrées sur les pratiques et idéologies professionnelles des systèmes de contrôle et de leurs agents. La sous-répression, massivement regrettée voire dénoncée, des infractions économiques et financières ne peut être attribuée au seul conformisme idéologique des agents chargés de leur répression ou à leur seule "solidarité de classe". Il apparaît également que l'objet

./...

même de leurs interventions, par la particularité et les exigences de sa construction juridique, résiste à la pénalisation. Il fonctionne en effet de façon prépondérante, mais non exclusive selon un mode juridique différent du pénal, ou l'orientation réparatrice l'emporte sur l'orientation répressive.

On trouve peut-être une illustration a contrario de cet effet de structure dans les remarques faites à propos des très fortes peines. Nous avons relevé que ce type de sanction atteignait outre les récidivistes, des dossiers marqués par un "immoralisme" caractérisé ou supposé (proxénétisme hôtelier, direction de cabaret, vente d'articles pornographiques ...) ou certains cas présentant des indicateurs de statut présumés "menaçants" (extranéité, sans domicile connu, en fuite ...). Dans ces cas là l'intervention judiciaire s'est accomplie à plein et a débouché sur de très fortes sanctions. Mais alors s'agissait-il vraiment de sanctionner un délit fiscal particulièrement grave ? La nature fiscale de l'infraction ne tendait-elle pas au contraire à se dissoudre ou à être recouverte par une autre forme, très proche des infractions pénales "ordinaires" ? Le système judiciaire ne retrouvait-il pas là un objet d'intervention, un "client", proche du justiciable habituel de la correctionnelle ? La matière fiscale ou autre ne tend-elle pas dans des situations de ce type à perdre sa spécificité juridique et à être reconstruite comme utile prétexte d'une sanction pénale qui n'avait pu jusqu'à là être assurée par d'autres voies ? Dans ces cas là seulement le noyau de qualification disciplinaire se métamorphoserait complètement en une forme à dominante pénale, la mutation s'accomplirait pleinement. Ce serait l'exception qui confirme la règle.

NOTES BIBLIOGRAPHIQUES

1. - Cf. bibliographie générale, Annexe I.
- 1 bis. - a) - GODEFROY (Th.), LAFFARGUE (B.), Le coût du crime en France en 1976 et 1977, Paris, S.E.P.C., 1979, ronéo.
b) - ROBERT (Ph.), GODEFROY (Th.), Le coût du crime : ou l'économie poursuivant le crime, Paris-Genève, Médecine et Hygiène-Masson, 1978.
2. - a) - LASCOUMES (P.), "Données de base et base de données en délinquance d'affaires", Sect. 2 : Reportabilité et prise en compte des infractions, R.D.P.C., N° 12, 1980, p. 1008-1014.
b) - ROBERT (Ph.), FAUGERON (C.), Les forces cachées de la justice, Paris, Centurion, 1980, chap. 2, p. 57 et suivantes.
3. - SERVERIN (E.) et al., Actions et interactions dans l'institution judiciaire, Lyon, Université Jean Moulin - I.E.J., 1981, p. 112-140.
4. - LASCOUMES (P.), "Rapaces et passereaux ou la justice pénale à l'affût des affaires", Sect. 3 : Les filières de règlement, de l'évitement à la sanction, Economie et Humanisme, N° 258, 1981, p. 23-43.
5. - a) - SKOLNICK (J.H.), Justice without trial, N.Y., Wiley, 1967.
b) - BOTTOMLEY (K.) & KOLEMAN (C.), Understanding crime rates, Westmead, Gower, 1981.
c) - BOX (S.), Deviance reality and Society, Londres, Holt, Reinhart & Winston, 1971.
6. - Direction Générale de la police nationale, La criminalité en France en 1980, Paris, Documentation Française, 1981, p. 46.

- 6 bis. - Cf. op. cit. cote 2. - a).
7. - Cf. op. cit. cote 2. - a), P. 1008-1014.
8. - LASCOUMES (P.), Justice pénale et délinquance d'affaires, Paris S.E.P.C., 1979, ronéo.
et op. cit. cote 2. - a) et cote 4.
9. - Circulaire du 9 Octobre 1972 de la Direction des Affaires Criminelles et des Grâces.
10. - DOMINJON (G.), "Le Conseil des Impôts", in Histoire de la Cour des Comptes, I.A., Paris, 1982.
11. - GISCARD D'ESTAING (V.) cité par BENARD (J.F.), "Le conseil des impôts", Le Bulletin, N° 74, Juin 1976, p. 15.
12. - De VILLIERS (M.), "Le Conseil des Impôts", La semaine juridique, N° 8, 22 Février 1973.
13. - DOMINJON (G.), "A propos du 3ème rapport du Conseil des Impôts", Bulletin de liaison de l'Administration Centrale de l'Economie et des Finances, N° 80, Janvier-Mars, 1978, p. 7-24.
14. - in. op. cit. cote 10.
15. - I.N.S.E.E., Annuaire statistique de la France 1979.
16. - C.E.R.C., Le revenu des non-salariés, Paris, Documentation Française, 1980.
17. - Cf. résultats de l'enquête sur les poursuites pénales en matière de banqueroute in op. cit. cote 2. - a) et 4. Il s'agit de S.A.R.L. dans 70 % des dossiers étudiés.

18. - op. cit. cote 8.
19. - CASASSUS (C.), ERBES-SEGUIN (S.), L'intervention judiciaire et l'emploi : le cas du textile, Paris, Documentation Française, 1979.
20. - Circulaire du 9 Octobre 1972 sur la répression de la fraude fiscale.
21. - "Le droit pénal éclaté : débat sur la politique pénale", Actes, N° 29, 1980, p. 2-6.
22. - "Le pénal en première ligne ou en dernier ressort : l'analyse des interfaces du système pénal", Paris, S.E.P.C., ronéo, 1981, réponse à l'appel d'offres D.G.R.S.T. sur "Les systèmes sociaux complexes".
23. - NALLET (H.), SERVOLIN (Cl.), "Le statut juridique du paysan : du code civil à la tutelle réglementaire", Sociologie du Travail, N° 1, 1981, p. 14-26.
24. - SERVERIN (E.), "De l'avortement à l'interruption volontaire de grossesse : l'histoire d'une requalification sociale", Déviance et Société, IV, 1980, N° 1, p. 1-18.
25. - a) - Cf. op. cit. cote 21.
- b) - DELMAS-MARTY (M.), Droit pénal des affaires, Tome 1. Les infractions, Paris, P.U.F., 1981, p. 49-58.
26. - DELMAS-MARTY (M.), in op. cit. cote 25. - b), p. 202-211.
27. - a) - VILIEY (M.), "De l'indicatif dans le droit", Archives de philosophie du droit, XIX, 1974, p. 33-61.
- b) - VILIEY (M.), KALINOWSKY (G.), GARDIES (J.L.), "Indicatif et impératif juridiques", in Le langage du droit op. cit. p. 33-87.

28. - a) - KELSEN (H.), Théorie pure du droit, Paris, Dalloz, 1962.

b) - CLAVREUL (J.), L'ordre médical, chapitre 17, "Ordre scientifique et ordre juridique", Paris, Seuil, 1978, p. 263-270.

29. - Van de KERCHOVE (M.), "Médicalisation et fiscalisation du droit pénal : deux versions asymétriques de la dépenalisation", Déviance et Société, V, 1981, N° 1, p. 1-24.

30. - op. cit. cote 25. - b), p. 203.

31. - DURKHEIM (E.), De la division du travail social, Paris, P.U.F., 1967, p. 32.

et

LACROIX (B.), Durkheim et le politique, Presses de la Fondation des Sciences politiques, 1981, p. 213-218.

BIBLIOGRAPHIE GENERALE

- BLANCHER (J.), "Le contentieux fiscal", Gaz-Pal, 1978, 2, p. 182.
- De BRIE et CHARPENTIER (P.), F. comme fraude fiscale, Paris, A. Moreau, 1975.
- C.E.R.C., Le revenu des non-salariés, Paris, Documentation Française, 1980.
- COLAS (F.), "La Fraude Fiscale", Le Monde Dimanche, 14.06.1981, p. I-V.
- COSSON (J.), Les industriels de la fraude fiscale, Paris, Seuil, 1971.
- "Fraude Fiscale", Répert. Dalloz, 1979.
- "L'Etat victime du crime organisé", R.D.P.C., 1973-74, p. 237.
- Cour des Comptes, Histoire de la Cour des Comptes, III° Partie, le Conseil des Impôts, I.A., 1981.
- HENRION (R.), "Fraude Fiscale et droit pénal", R.D.P.C., Nos 2-3, 1974, p. 183.
- KLEIN (A.), La répression de la fraude fiscale, étude sur le particularisme du droit pénal des impôts, thèse dactyl., Nancy, 1975.
- MARGAINEZ (A.), La fraude fiscale et ses succédanés, Lausanne, Imp. Vaudoise, 1971.
- MAURE (G.), "L'agent de fisc", Esprit, Janvier 1973.
- TIKIER (P.) et ROBERT (J.), Droit pénal fiscal, Paris, Dalloz, 1980.
- TOULEMON, "Fraude fiscale, l'Etat et la morale", Gaz. Pal., 1977, 2, 39.

A N N E X E 2

LE COUT DES INFRACTIONS

Fraudes fiscales	78 640
Atteintes à la vie humaine	18 050
Infractions à la réglementation des changes	6 667
Diverses infractions économiques et financières	5 587
Proxénétisme et prostitution	2 500 (*)
Fraudes douanières	1 400
Emissions de chèques sans provision	1 072
Vols	794 (*)
Vols de véhicules	775 (*)
Vols dans les grands magasins	390
Destructions de biens	328 (*)
Trafic de stupéfiants	230
Hold-up et agressions à main armée	192
Faux monnayage	20

ESTIMATION MONETAIRE DE CRIMINALITES : ANNEE 1979 EN MILLION DE FRANCS

(*) - Chiffres estimés.

(Source : S.E.P.C. - Th. GODEFROY et B. LAFFARGUE, Le coût du crime en France)

A N N E X E 3

CATEGORIES SOCIO-PROFESSIONNELLES	NOMBRE DE PLAINTES DEPOSEES	NOMBRE D'AVIS DEFAVORABLES	NOMBRE D'AFFAIRES EN INSTANCE D'AVI
<u>PROFESSIONS INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES</u>			
Immobilier	7	-	14
Café hôtel restaurant	43	4	9
Alimentation	14	2	4
Travaux publics - Bâtiment	39	6	16
Négociants en métaux	10	-	9
Confection	23	1	3
Haute couture	-	1	-
Commerces de détail	17	1	8
Location de main d'oeuvre	26	-	6
Automobile-cycles et motos	12	-	5
Biens d'équipement	9	1	6
Marchands de bestiaux	5	1	-
Agents d'affaires	2	1	1
Publicité	4	1	1
Transports	10	3	2
Services	12	-	8
Imprimerie	8	-	6
Spectacles	4	-	2
Cliniques	1	-	-
Petites industries	6	-	1
Moyennes industries	4	1	12
Divers	15	5	14
	271	28	127
<u>PROFESSIONS NON COMMERCIALES</u>			
Médecins	6	-	1
Chirurgiens	2	-	1
Dentistes	3	-	1
Laboratoires d'analyses	1	-	-
Vétérinaires	4	-	-
Notaires	4	-	1
Avocats	10	-	4
Huissiers	3	-	1
Syndics	1	-	1
Greffiers	2	-	-
Artistes	-	1	1
Conseils juridiques et fiscaux	2	-	-
Comptables-experts comptables	7	1	4
Commissaires priseurs	1	-	-
Architectes	1	-	1
Ingénieurs conseils	2	-	1
Divers	12	1	2
	61	3	19
<u>DIRIGEANTS DE SOCIETES ET SALARIES</u>			
	72	9	23
<u>AUTRES PROFESSIONS</u>			
Agriculteurs	2	-	5
Redevables de droits d'enregistrement	-	2	-
Divers	2	-	2
	4	2	7
<u>T O T A L</u>	408	42	176

Les modalités de ce pouvoir viennent d'être aménagées par la loi du 29 décembre 1977 accordant de nouvelles garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière.

Le nouveau régime des remises et des transactions

Les remises et modérations constituent des actes unilatéraux de l'administration par lesquels celle-ci renonce à demander, en totalité ou en partie, le paiement soit des impôts directs dus, soit des pénalités, indemnités ou intérêts de retard dus au titre de tout impôt.

La transaction, par contre, est un contrat par lequel l'administration consent au contribuable une atténuation des pénalités prononcées ou simplement encourues et, le cas échéant, renonce à porter l'affaire devant les tribunaux. En contrepartie, le contribuable s'engage à payer en sus de l'impôt proprement dit, une fraction du montant des pénalités encourues ou prononcées contre lui et il renonce à toute procédure contentieuse.

Ces deux procédures s'exercent successivement dans le temps. Tant que l'imposition n'est pas définitive, c'est-à-dire tant qu'elle peut faire l'objet d'une contestation contentieuse, soit parce que le délai de réclamation n'est pas expiré, soit parce qu'une décision irrévocable n'a pas encore été rendue par les tribunaux, la procédure de la transaction est seule susceptible de s'appliquer en ce qui concerne les pénalités. En revanche, lorsque l'imposition est devenue définitive, la transaction n'est plus possible ; il peut seulement être accordé une remise ou une modération de la pénalité.

Afin d'apporter toutes garanties d'impartialité, la loi du 29 décembre 1977 dispose que :

- en matière de contributions indirectes, lorsque l'affaire est portée devant les tribunaux, l'administration peut transiger tant que le jugement définitif n'est pas intervenu ; mais elle doit, pour cela, obtenir l'accord de principe de l'autorité judiciaire. Après jugement définitif, la transaction n'est plus possible et la remise des sanctions fiscales ne peut être accordée qu'avec l'accord du président de la juridiction qui a prononcé la condamnation ;*
- dans les autres matières fiscales, les remises et transactions les plus importantes (celles qui relèvent de la compétence du Ministre ou du Directeur Général des Impôts) doivent désormais recueillir l'avis d'un comité du contentieux fiscal composé, sous la présidence d'un conseiller d'État, de conseillers d'État, de conseillers à la Cour de Cassation et de conseillers-maîtres à la Cour des Comptes.*

le recours au tribunal

Si le contribuable et le service des impôts ne peuvent trouver un compromis, il faudra bien recourir à l'arbitrage de la Justice. Quand le conflit porte sur l'impôt direct ou les taxes sur le chiffre d'affaires, c'est le tribunal administratif, puis le Conseil d'État qui seront compétents. Quand il porte sur les droits d'enregistrement ou les contributions indirectes, ce seront les instances judiciaires : Tribunal de grande instance, Cour d'appel, Cour de Cassation. Mais ce type de contentieux est beaucoup plus rare (moins de 10 000 affaires par an). C'est dire l'efficacité des procédures préalables de conciliation qui ont été décrites plus haut. Mieux encore, dans un cas sur trois le contribuable se désiste ou l'administration se retire quand l'instruction apporte quelque élément nouveau capable d'éclaircir le conflit.