

financières, réservant l'action pénale aux affaires dans lesquelles ils n'arrivent pas à recouvrer les droits, notamment parce que les sociétés concernées sont mises en liquidation judiciaire avant même la fin du contrôle rendant inapplicables les sanctions financières.

Par ailleurs, la Cour a déjà eu l'occasion de souligner¹⁷ que la politique de répression pénale des services fiscaux était « ciblée sur les fraudes faciles à sanctionner » et non sur les plus répréhensibles. Près du tiers des plaintes visait en 2008 des entrepreneurs du bâtiment, et plus particulièrement « ceux originaires d'un même pays méditerranéen » parce qu'ils mettent en œuvre des schémas de fraude simples et, de fait, se défendent peu. En revanche, les dépôts de plainte par la DVNI ou la DNVSF, qui vérifient les grandes entreprises ou des particuliers « à fort enjeu », sont extrêmement rares. Malgré la volonté de la DGFIP de diversifier ses plaintes, ces constats restent largement valables.

La création de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF), service de police spécialisé, a permis de raccourcir les délais de la procédure pénale, dans certains cas limitativement énumérés de fraude fiscale et en cas de risque de déperissement des preuves, puisque la plainte de l'administration peut intervenir sans prévenir le contribuable et avant que le contrôle fiscal ne soit achevé.

Si la procédure de saisine particulière de la BNRDF est plus rapide que le circuit classique de dépôt de plainte pour fraude fiscale, elle reste soumise à la constitution préalable d'un dossier par l'administration fiscale et à un examen par la commission des infractions fiscales.

Hormis cette procédure particulière, qui ne peut s'appliquer que dans un faible nombre de dossiers compte-tenu des conditions particulières fixées par l'article L. 228 du LPF et des effectifs de la BNRDF, le processus conduisant à une sanction pénale de la fraude est très long, même quand l'information initiale des faits provient de l'autorité judiciaire en application de l'article L.101 du LPF¹⁸. Lorsqu'il s'agit d'une fraude internationale complexe, la procédure peut encore se rallonger en raison des délais de réponse dans le cadre de l'assistance administrative internationale.

b) Ouvrir aux parquets les poursuites pour certaines fraudes fiscales améliorerait l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale internationale

Le contrôle fiscal qui s'appuie sur la bonne foi et la coopération du contribuable n'est pas adapté à certains acteurs et réseaux dont les moyens financiers sont devenus considérables. La possibilité pour l'autorité judiciaire de poursuivre, dans certains cas, les faits de fraude fiscale améliorerait l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale internationale en permettant de traiter un plus grand nombre de dossiers de fraude, d'intervenir plus rapidement et de mieux assurer le recouvrement de certaines sommes. Elle compléterait utilement la possibilité qui lui est donnée actuellement d'engager des poursuites pour blanchiment de fraude fiscale, possibilité trop restreinte au regard de l'ampleur de la fraude fiscale et de la diversité de ses formes.

- Un nombre plus important de dossiers

L'administration ne peut pas toujours avoir de vision d'ensemble sur les dossiers de fraudes les plus complexes. Les principes qui régissent le paiement des impôts et le secret fiscal imposent à l'administration fiscale de contrôler contribuable par contribuable et non fraude par

¹⁷ Rapport public annuel 2010, *Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal*.

¹⁸ L'article L. 101 du livre des procédures fiscales prévoit que « l'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu ».

fraude. Or, dans des cas de délinquance financière complexe, un même délit peut avoir des conséquences fiscales sur un ensemble de personnes ou de sociétés.

Les services fiscaux, compte tenu de leur organisation, peuvent difficilement appréhender la totalité d'une fraude. De ce fait, ils peuvent passer à côté de certains cas complexes. De son côté, l'autorité judiciaire dispose de moyens d'enquête (perquisitions, saisies, écoutes judiciaires, etc.) beaucoup plus importants qui lui permettent d'appréhender la totalité d'un réseau de fraude.

En outre, les éléments obtenus dans le cadre de la procédure pénale via des demandes d'entraide internationale sont, dans la très grande majorité des cas assortis d'une réserve fiscale : l'administration fiscale ne peut donc les utiliser directement lors d'un contrôle administratif, sauf à obtenir des autorités étrangères la levée de cette réserve ou à refaire la demande par la voie administrative.

La faculté donnée aux parquets de poursuivre de manière autonome ces fraudes augmenterait donc le nombre de dossiers susceptibles d'être détectés et poursuivis par l'administration fiscale.

- Une intervention plus rapide

L'autorité judiciaire a les moyens d'agir immédiatement, dans le temps de la flagrance. Par exemple, si elle découvre lors d'une perquisition pour d'autres faits, des éléments relatifs à une fraude fiscale, le fait de pouvoir poursuivre dans une enquête incidente sans requérir l'avis de l'administration fiscale lui permettrait de saisir immédiatement les éléments de preuve et d'éviter ainsi leur déperdition ultérieure. Cela lui permettrait également de mettre rapidement un terme à l'infraction, par exemple au moyen de blocages de comptes bancaires, et de récolter des preuves qui pourront être exploitées ultérieurement et mises à disposition de l'administration fiscale. L'administration fiscale n'a pas cette rapidité d'intervention.

La procédure de flagrance fiscale, compte tenu de ses conditions restrictives, est très peu mise en œuvre. Par ailleurs, lors d'une perquisition fiscale, l'administration ne peut saisir que des pièces afférentes au contrôle mené, même si elle découvre d'autres éléments concernant d'autres contribuables ou d'autres fraudes.

- Un recouvrement mieux assuré

Les dispositifs de saisie conservatoire sur les biens et les avoirs ainsi que le cautionnement judiciaire augmentent également les chances de recouvrement fiscal ultérieur. En effet, si la fraude fiscale devenait un délit pouvant dans certains cas être poursuivi de façon autonome par le Procureur de la République, la DGFIP, n'étant plus partie poursuivante, pourrait se constituer partie civile, comme en matière d'escroqueries à la TVA, et réclamer le paiement de dommages intérêts¹⁹.

La procédure pénale en matière de fraude fiscale permet de prononcer une sanction alors même que le montant précis des droits éludés ne peut être calculé. La constitution de partie civile éviterait donc le double écueil d'une perte de temps et d'un risque de discordance entre la sanction pénale et l'issue du contrôle fiscal, et permettrait à l'administration fiscale d'être indemnisée plus rapidement, en recouvrant directement les sommes qu'elle estime éludées sur les mesures conservatoires prises (cautionnement judiciaire ou prises de sûretés).

Dans certains cas, des redressements fiscaux ne peuvent avoir lieu faute de pièces opposables par l'administration au contribuable, alors que la procédure pénale a établi les faits de

¹⁹ En janvier 2012, dans un dossier d'escroquerie à la TVA sur les quotas carbone, le TGI de Paris a condamné solidairement les auteurs de l'escroquerie à verser 43 millions d'euros de dommages intérêts à l'État français. Ce montant représentait le total des droits éludés.

fraude fiscale. En se constituant partie civile, la DGFIP pourrait également intégrer dans le calcul de son préjudice le coût réel de la fraude incluant le temps passé à rechercher les éléments de preuve.

Il appartiendrait à l'auteur des faits d'apporter au tribunal les éléments propres à modifier l'évaluation du préjudice. Cette procédure permettrait à la DGFIP d'obtenir un dédommagement alors que la procédure administrative n'est pas en mesure d'aboutir à une notification.

c) *Des risques limités*

Les principaux risques liés à l'ouverture d'un droit de poursuites autonome pour les parquets résident dans la réduction possible du recours à la transaction fiscale (avec ses conséquences en termes de droits recouverts) et dans une hétérogénéité des pratiques des procureurs. Ces risques paraissent cependant limités.

- Les sanctions financières et les transactions

Pour éviter une confrontation avec des contribuables dotés de conseils juridiques puissants, les services fiscaux préfèrent souvent passer des transactions. L'ampleur de ces pratiques est difficile à mesurer faute d'un suivi adéquat par la DGFIP. Le risque financier associé à une diminution des transactions en cas de reconnaissance d'un droit autonome des parquets de poursuivre apparaît toutefois limité.

Dans la plupart des cas, en effet, la transaction permet de clore rapidement un contentieux entre l'administration et un contribuable sur les éléments de droit et de fait qui fondent le redressement. Dans ces circonstances, la possibilité d'une sanction pénale est très théorique et, en pratique, n'intervient guère dans la décision de procéder à une transaction.

De plus, la faculté de poursuite du procureur s'exercerait concurremment avec l'action de l'administration fiscale. Le cumul des sanctions administrative et pénale est admis en droit français et a été validé par la Cour européenne des droits de l'Homme (CEDH). Il a été consacré par le Conseil constitutionnel²⁰ sous réserve que la sanction financière prononcée ne dépasse pas la plus haute des deux sanctions encourues. Ainsi, la pénalisation plus importante de la fraude fiscale ne serait pas de nature à diminuer les recettes fiscales.

Tel est d'ailleurs le cas depuis longtemps en matière douanière : des délits fiscaux font l'objet de poursuites devant le tribunal correctionnel à l'initiative du Procureur, sans plainte préalable de l'administration, alors que le contentieux est aussi technique que celui de la fraude fiscale, sans que cela empêche les douanes de réaliser des transactions.

En outre, le déclenchement de l'action pénale n'a pas pour conséquence automatique d'exclure les transactions fiscales. Si la transaction emporte, pour l'administration fiscale, l'impossibilité de déposer plainte, rien ne l'empêcherait de transiger si le parquet poursuivait en vertu d'une compétence propre.

Dans la pratique, l'ouverture d'un droit de poursuites autonome pour les parquets obligerait à une concertation étroite entre l'administration fiscale et l'autorité judiciaire, pour établir en amont des dossiers une stratégie permettant d'assurer au mieux la lutte contre la fraude fiscale au travers de deux objectifs : un meilleur recouvrement fiscal et des sanctions appropriées.

- Le risque d'hétérogénéité des poursuites

Actuellement les plaintes pour fraude fiscale émanent pour la plupart des directions déconcentrées de contrôle qui sont réparties sur tout le territoire. Elles sont homogénéisées au travers de leur passage par l'administration centrale et la CIF, même si la latitude qu'ont les

²⁰ Décision n° 89-260 DC du 28 juillet 1989.