

Paris, le 21 juin 2018

Observations sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude

Le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude s'inscrit dans une démarche, quasi-assumée dans l'exposé des motifs, de compensation de l'indulgence affichée envers les fraudeurs à l'occasion du projet de loi « pour un Etat au service d'une société de confiance » et du refus déterminé de levée du « verrou de Bercy ».

Le présent projet de loi est néanmoins très modeste dans son ambition, se contentant pour l'essentiel d'aménagements à la marge, de modifications cosmétiques et d'un renforcement des sanctions fiscales administratives qui s'inscrit avant tout dans une volonté de marginaliser la poursuite pénale des auteurs de délits fiscaux, de légitimer le maintien d'un traitement principalement administratif de la fraude fiscale, et de tenter de rendre politiquement acceptable la conservation d'un « verrou de Bercy » qui constitue pourtant une spécificité difficilement défendable¹

Le Syndicat de la magistrature n'a pas d'observations particulières à formuler sur l'extension à l'administration des douanes du droit de communication bénéficiant à l'administration fiscale en matière de logiciels frauduleux ou permissifs à la fraude (article 2 du projet de loi), sur la définition des obligations déclaratives applicables aux plateformes d'économie collaborative (article 4), sur le renforcement des sanctions pécuniaires et astreintes applicables à certaines infractions douanières (article 10) et sur l'extension de la liste française des Etats et territoires non coopératifs (article 11), sujets pour certains éloignés de son objet et de son domaine d'expertise.

¹ cf. nos observations en date du 31 janvier 2018 sur le « verrou de Bercy », <http://www.syndicat-magistrature.org/Verrou-de-Bercy-Stop-a-l-impunite.html>

L'analyse se concentrera sur la disposition relative aux services enquêteurs mobilisant des officiers fiscaux judiciaires (article 1 du projet de loi), sur l'aggravation de la répression du délit de fraude fiscale (articles 5 et 8), sur l'ouverture à la fraude fiscale de la procédure de comparution préalable sur reconnaissance de culpabilité (article 9), sur l'extension des sanctions fiscales administratives au détriment des poursuites pénales (articles 2, 6 et 7) et sur la question de l'extension de l'accès aux fichiers nominatifs détenus par l'administration fiscale (article 3).

Disposition relative aux services mobilisant des officiers fiscaux judiciaires

Cette disposition, reprise à l'article 1 du projet de loi, a fait l'objet d'une communication disproportionnée qui n'a pas hésité à présenter un ajustement technique anecdotique comme la création d'une « police fiscale » révolutionnaire.

Le Syndicat de la magistrature rappelle que les officiers de fiscaux judiciaires ont été institués à l'article 28-2 du code de procédure pénale (CPP) par la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 et qu'ils exercent au sein de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF), service enquêteur *ad hoc* créé par le décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010. Ainsi, un service spécialisé de police incluant des officiers fiscaux judiciaires est d'ores et déjà opérationnel depuis près de huit ans.

Le projet de loi ne crée aucun nouveau service, ne change pas le statut ou le pouvoir des officiers fiscaux judiciaire et ne modifie pas les règles de l'enquête en matière de délinquance fiscale.

Le texte se contente en fait de supprimer les neuf mots de l'article 28-2 CPP qui prévoient l'affectation des officiers fiscaux judiciaires dans des services dépendant du ministère de l'Intérieur. Ainsi, loin de la communication exagérée qui l'a accompagnée, cette disposition ne fait que changer les règles déterminant le ministère de tutelle des services comportant des officiers fiscaux judiciaires et s'explique bien davantage par une lutte d'influence entre le ministère du Budget et le ministère de l'Intérieur que par une quelconque nécessité opérationnelle.

Le Syndicat de la magistrature envisage toutefois de manière raisonnablement favorable la perspective, évoquée dans l'étude d'impact, d'un service d'enquête judiciaire en matière fiscale qui serait constitué sur le modèle du Service national de douane judiciaire (SNDJ), structure reconnue pour la qualité de son travail, pour son efficacité et pour les rapports sains qu'elle entretient avec l'autorité judiciaire.

Si la coexistence entre ce nouveau service et la BNRDF, qui relèveraient de tutelles ministérielles différentes, peut être, comme le souligne le Conseil d'État source de lourdeur et de complexité, le Syndicat de la magistrature estime que cette concurrence, si elle est tempérée par une maîtrise effective de la politique de saisine par l'autorité judiciaire, peut offrir à celle-ci davantage d'options et modérer les risques liés à une centralisation excessive des moyens d'enquête. En tout état de cause, le problème ne doit pas être exagéré, et n'excéderait vraisemblablement pas le niveau des difficultés somme toute réduites rencontrées du fait de la concurrence entre SNDJ et police judiciaire en matière de

blanchiment.

En tout état de cause, la modification apportée à l'ordre juridique par le projet de loi est extrêmement modeste, et l'impact véritable de celle-ci dépendra pour l'essentiel de l'ampleur de l'investissement budgétaire et humain qui sera réalisé sur le nouveau service, sur lequel aucune visibilité sérieuse n'existe en l'état.

Aggravation de la répression pénale du délit de fraude fiscale

Hausse de la peine d'amende encourue

Le projet de loi prévoit une hausse de la peine d'amende encourue au titre de l'article 1741 du code général des impôts (CGI) pour le délit de fraude fiscale.

Le maximum de l'amende encourue, actuellement de 500 000 euros pour le délit de fraude fiscale simple (2 500 000 euros pour les personnes morales) et de 3 000 000 euros pour le délit de fraude fiscale aggravée (15 000 000 euros pour les personnes morales) pourrait désormais être porté au double du montant des sommes fraudées.

Ce maximum légal alternatif apparaît proportionné et justifié et n'appelle pas d'observations en lui-même.

Toutefois, la moyenne des enjeux financiers des dossiers soumis à la justice pénale par l'administration fiscale s'établissant autour de 300 000 euros, et le « verrou de Bercy » bloquant toute possibilité pour la justice de se saisir elle-même d'autres procédures plus importantes, la hausse prévue par le projet de loi n'aura qu'un impact pratique très limité.

Le Syndicat de la magistrature ne peut par ailleurs pas s'empêcher de relever que l'actuel maximum légal résulte de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017, en vigueur depuis moins de six mois.

Une nouvelle augmentation, à un moment où la précédente hausse n'a pas encore trouvé la moindre application concrète, est par conséquent révélatrice soit d'un amateurisme déconcertant, soit d'une instrumentalisation de la loi pénale dans le seul but de multiplier les effets d'annonce destinés à surjouer la fermeté à peu de frais.

Peine complémentaire automatique de publication

L'étude d'impact constate que la peine complémentaire d'affichage ou de diffusion, pourtant prévue par l'article 1741 du code général des impôts, n'est que rarement prononcée pour des faits de fraude fiscale.

Le gouvernement souhaite développer la peine complémentaire d'affichage ou de diffusion, à laquelle il attribue avec raison un effet dissuasif pertinent en matière de fraude fiscale.

A cette fin, le projet de loi prévoit de rendre la peine d'affichage ou de diffusion automatique, sauf motivation spécifique contraire de la juridiction de jugement.

Au-delà de son opposition au principe d'une sanction automatique, qui constitue une négation de l'individualisation des peines et une méconnaissance du rôle du juge, le Syndicat de la magistrature relève que cette disposition repose sur une erreur de diagnostic.

En effet, le projet de loi préjuge, sans aucun argument sérieux, que les tribunaux omettraient, par négligence ou par complaisance coupable, de prononcer des peines de publication ou d'affichage qui seraient pertinentes.

Or, il convient de rappeler qu'en raison du « verrou de Bercy » et de la politique de poursuite pénale de l'administration fiscale, la grande majorité des faits de fraude fiscale dont la justice pénale est saisie relèvent de dissimulations ou rétentions grossières opérées par des entrepreneurs peu professionnels dans le cadre de sociétés fragiles et éphémères souvent liquidées de longue date au moment où la plainte intervient, pour lesquelles une éventuelle publication de la condamnation n'aurait que peu de sens.

Au grand regret du Syndicat de la magistrature, les fraudeurs fiscaux en position d'être attachés à une certaine respectabilité sociale, pour lesquels les peines complémentaires de publication et d'affichage prennent tout leur sens, ne sont que bien trop rarement dénoncés à l'autorité judiciaire par l'administration fiscale.

Ainsi, par naïveté ou par volonté de diversion, le gouvernement apporte une solution inadaptée à une difficulté qui n'est qu'un symptôme des effets pervers d'un « verrou de Bercy » qu'il se refuse à supprimer.

Extension de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité à la fraude fiscale

La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, familièrement dénommée « plaider coupable » a été instituée en droit français par la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004. Dans le cadre de cette procédure, la personne qui reconnaît le principe de sa culpabilité se voit proposer une peine par le procureur de la République. Si elle accepte cette peine, celle-ci devient exécutoire après homologation par un magistrat du siège. Cette procédure, dans laquelle les faits ne sont examinés que de manière très superficielle et dont la publicité est limitée à une fenêtre de quelques minutes au cours de laquelle le fond des faits n'est pas abordé, ne constitue qu'un mode dégradé de gestion productiviste des flux, dans un contexte de pénurie de moyens matériels et humains.

Le législateur de 2004 avait expressément interdit le recours à la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité pour les délits prévus par des lois spéciales, cette disposition visant à titre principal et spécifique le délit de fraude fiscale. Il avait en effet été considéré avec raison que l'exemplarité attachée aux poursuites pénales de ce chef était incompatible avec une procédure dont les principales caractéristiques sont la superficialité et la discrétion.

En application de la jurisprudence du Conseil constitutionnel précisant les conditions du cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales (décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016), la justice ne peut connaître que des faits de fraude fiscale présentant une toute

particulière gravité, en raison des montants fraudés, du mode opératoire adopté ou de la qualité particulière du fraudeur. Ainsi, contrairement à la masse des délits de droit commun, pour lesquels le parquet est saisi de la totalité des faits élucidés et ventile les dossiers entre les diverses voies procédurales en fonction de leur gravité, l'autorité judiciaire n'est saisie en matière de fraude fiscale que d'une infime minorité de faits parmi les plus graves. Il n'est ainsi pas inutile de rappeler que le seuil officieux adopté par la commission des infractions fiscales est de l'ordre de 100 000 euros de droits éludés et que le préjudice moyen des dossiers de fraude fiscale soumis à la justice est de l'ordre de 300 000 euros, bien loin des enjeux de la délinquance quotidienne de droit commun.

La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, justice discrète et superficielle, est antinomique de la dimension d'exemplarité et de dissuasion tout particulièrement associée aux poursuites en matière de fraude fiscale. Elle est par ailleurs contradictoire avec la valorisation de la publicité des sanctions, promue par plusieurs autres dispositions du projet de loi, et affirmée avec force dans la communication gouvernementale autour du texte, sous le concept de « name and shame ».

L'objectif de célérité du traitement des dossiers invoqué pour justifier la disposition serait atteint de manière bien plus sûre, efficace et adaptée par l'allocation à la justice des moyens nécessaires à l'exercice normal des missions qui lui sont confiées.

Le Syndicat de la magistrature s'oppose à une disposition qui, en cohérence avec la philosophie du projet de loi de programmation pour la justice par ailleurs en cours d'examen, sacrifie le sens et la qualité de la justice, au nom d'économies dérisoires, dans le contexte d'une pénurie de moyens sciemment entretenue.

Renforcement des sanctions administratives, au détriment des poursuites pénales

Création d'une sanction administrative de publication

Le projet de loi entend créer une mesure nouvelle de publication des sanctions fiscales, dans une perspective d'exemplarité et de dissuasion.

Le régime prévu apparaît suffisamment protecteur, notamment au regard des impératifs de protection de la vie privée. En effet, le texte réserve cette sanction aux fraudes d'une particulière gravité au regard du montant des droits éludés (au moins 50 000 euros) et du caractère frauduleux du mode opératoire (recours à des abus de droits ou manœuvres frauduleuses justifiant une pénalité de 80 % en application de l'article 1729 CGI). En outre, la procédure retenue ménage un délai pendant lequel la personne peut présenter ses observations et prévoit la suspension de la mesure tant qu'il n'a pas été statué définitivement sur un éventuel recours sur les impositions, amendes ou majorations concernées. Enfin, le principe d'une publication pendant une durée maximale d'un an sur le site internet de l'administration fiscale ne constitue pas une rigueur disproportionnée au regard de l'importance des manquements sanctionnés.

Toutefois, le dispositif ainsi créé n'est pas sans soulever d'importantes objections de principe.

En premier lieu, aucun motif sérieux ne vient justifier l'exclusion des fraudeurs personnes

physiques du champ du texte. Le principe de respect de la vie privée ne semble pas être un obstacle, s'agissant de mesures facultatives prononcées pour des cas graves et encadrées par des règles procédurales strictes. Au-delà de la critique technique tenant à une atteinte injustifiée au principe d'égalité entre les contribuables personnes physiques et les contribuables personnes morales, il est difficile de ne pas voir dans cette exception une indulgence injustifiable envers des particuliers fraudeurs susceptibles d'être des « personnalités » médiatiques, économiques, culturelles, sportives ou politiques. Ce soupçon est d'autant plus fort que la rédaction initialement envisagée incluait dans le champ de la loi les personnes physiques intervenant à titre professionnel (professions libérales, entrepreneurs en nom propre...). Devant les objections du Conseil d'État quant à l'incohérence du champ d'application retenu, le gouvernement a étonnamment préféré exempter les professionnels plutôt que de risquer d'atteindre les fraudeurs particuliers. L'indulgence du projet de loi à l'égard de ces derniers est d'autant moins compréhensible qu'ils constituent de toute évidence le public pour lequel l'effet dissuasif de la mesure de publication est le plus certain.

Surtout, la création de ce nouveau mécanisme de sanction fiscale, en donnant à l'administration fiscale la possibilité de parvenir par un moyen détourné à l'objectif d'exemplarité de la sanction classiquement associé aux poursuites pénales, crée les conditions d'un contournement accru de l'autorité judiciaire et d'un règlement plus opaque des procédures. Ainsi, si un dispositif de ce type serait acceptable, voire utile, dans un système débarrassé de l'opacité, des rigidités et de la confiscation de l'opportunité des poursuites induites par le « verrou de Bercy », il est au contraire de nature à accentuer les vices inhérents à la configuration actuelle des poursuites pénales concernant les infractions fiscales.

Par conséquent, si le Syndicat de la magistrature n'a pas d'opposition de principe à la mise en place d'une sanction fiscale de publication, un tel système n'est envisageable que dans un ordre juridique débarrassé de l'anomalie du « verrou de Bercy ».

Enfin, de manière plus anecdotique, comme relevé par l'avis du Conseil d'État, l'intervention prévue d'une commission *ad hoc* créée par la loi, dont l'avis conforme serait nécessaire à la mise en œuvre de la publication, constitue une lourdeur inutile de nature à entraver le dispositif pour des raisons difficilement compréhensibles.

Institution de sanctions administratives pour les tiers contribuant à la fraude

Dans un même mouvement, le projet de loi crée la possibilité de pénalités fiscales à l'encontre de tiers qui auraient, dans le cadre de leur activité professionnelle intentionnellement fourni au fraudeur des prestations juridiques ou financières permettant la fraude, lorsque celle-ci caractérise les conditions spécifiques de gravité prévues par les articles 1728, 1, c) (activité occulte), 1729, b) (abus de droit), 1729, c) (manœuvre frauduleuse ou dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat) ou 1729-0 A (recours à un compte étranger non déclaré) du CGI.

Un dispositif analogue est également prévu dans le cadre des redressements relatifs à des fraudes commises en matière de cotisations sociales.

Ces sanctions sont accompagnées d'une possibilité de recours effectif au bénéfice du tiers concerné.

Dans les deux cas, le montant de la sanction encourue est fixé à 10 000 euros ou à la moitié de la somme facturée au fraudeur au titre de la prestation illicite. Il est permis de douter fortement du caractère dissuasif d'une sanction inférieure de moitié au montant du gain enregistré par le tiers au titre de sa prestation illicite. Il ne paraît pas en l'espèce disproportionné d'envisager, par parallélisme avec la solution adoptée par le projet de loi concernant les concepteurs de logiciels de caisse ou de comptabilité spécifiquement désignés pour permettre la fraude, à savoir la responsabilité solidaire du paiement des droits rappelés.

Ces dispositions, qui créent une possibilité de sanctionner administrativement des comportements qui ne peuvent aujourd'hui être appréhendés que sous les qualifications pénales de complicité ou de blanchiment, n'appellent pas d'opposition dans le cadre de la lutte contre la fraude sociale, qui n'est pas entravée par un mécanisme équivalent au « verrou de Bercy ». Toutefois, en matière fiscale, elles créent les conditions d'un accroissement du contournement de l'autorité judiciaire et de la confiscation de l'opportunité des poursuites par l'administration fiscale, accentuant les défauts inhérent à l'état actuel des règles applicables aux poursuites pénales contre les infractions fiscales. L'articulation entre ces nouveaux modes de sanction et la barrière constituée par le « verrou de Bercy » permettrait ainsi à l'administration fiscale d'appliquer à ces comportements répréhensibles des sanctions somme toute modiques et de faire échapper leurs auteurs, en toute opacité, aux rigueurs bien plus importantes de poursuites pénales des chefs de complicité ou de blanchiment de fraude fiscale.

Extension de l'accès aux fichiers nominatifs détenus par l'administration fiscale

Le projet de loi prévoit de donner aux assistants spécialisés issus de l'administration fiscale détachés auprès de l'autorité judiciaire en application de l'article 706 CPP un accès direct aux informations nominatives contenues dans les fichiers tenus par l'administration fiscale (fichier des comptes bancaires, fichiers des assurances-vie, informations relatives aux mutations immobilières...). Le Syndicat de la magistrature ne voit pas de cause d'opposition à cette extension, qui concerne des professionnels qui agissent directement pour le compte de l'autorité judiciaire et sous son contrôle dans un nombre très réduit de dossiers d'une particulière gravité, qui bénéficient d'un accès direct à ces informations lorsqu'ils sont affectés dans leur administration d'origine et qui peuvent d'ores et déjà les obtenir par voie de réquisition.

Le Syndicat de la magistrature est à l'inverse défavorable à l'extension de cet accès à certains agents de contrôle de l'inspection du travail, des URSSAF et des caisses de sécurité sociale et de mutualité sociale agricole dans le cadre de leurs missions de lutte contre la fraude. En effet, cette disposition conduirait à la diffusion large et incontrôlée, et au recoupement massif, d'informations nominatives sensibles couvertes par le secret fiscal, de nature à porter une atteinte disproportionnée au principe de protection de la vie privée.

Aucune justification pertinente ne vient démontrer la nécessité d'une ingérence de ce niveau, étant observé que les agents concernés bénéficient déjà d'un accès nominatif sur demande, qui permet de concilier d'une manière satisfaisante efficacité de l'enquête et protection d'informations nominatives sensibles couvertes par le secret fiscal.