



HAL
open science

Représentations de la déviance fiscale en France du consentement sous contrôle à la concertation citoyenne

Mélanie Péclat

► **To cite this version:**

Mélanie Péclat. Représentations de la déviance fiscale en France du consentement sous contrôle à la concertation citoyenne. Science politique. Université de Versailles-Saint Quentin en Yvelines, 2015. Français. NNT : 2015VERS015S . tel-01412814

HAL Id: tel-01412814

<https://theses.hal.science/tel-01412814>

Submitted on 8 Dec 2016

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

UNIVERSITÉ DE VERSAILLES ST-QUENTIN-EN-YVELINES
École Doctorale CRIT
Centre de recherche sociologique sur le droit et des les institutions pénales (CESDIP)

REPRÉSENTATIONS DE LA DÉVIANCE FISCALE EN FRANCE

DU CONSENTEMENT SOUS CONTRÔLE À LA CONCERTATION CITOYENNE

MÉLANIE PÉCLAT

Thèse de science politique dirigée par :

Xavier CRETTEZ, Professeur de science politique à l'Université de Versailles-Saint-Quentin-en-Yvelines et Directeur Adjoint de Sciences Po Saint-Germain-en-Laye.

Marc LEROY, Professeur de sociologie à l'Université de Reims et Vice-Président de la Société Française des Finances Publiques.

Présentée à Saint-Quentin-en-Yvelines, le 26 mai 2015, devant :

COMPOSITION DU JURY :

Mr. Xavier CRETTEZ, Professeur de science politique à l'Université de Versailles-Saint-Quentin-en-Yvelines.

Mr. Marc LEROY, Professeur de sociologie à l'Université de Reims Champagne-Ardenne.

Mr. Laurent MUCCHIELLI, Directeur de recherche CNRS.

Mme Carla NAGELS (Rapporteur), Professeur de criminologie à l'Université Libre de Bruxelles.

Mr. Alexis SPIRE, (Rapporteur), Directeur de recherche CNRS.

L'université n'entend donner aucune approbation aux propos émis dans cette thèse
qui demeurent de la seule responsabilité de leur auteur.

REMERCIEMENTS

Je remercie tout d'abord Xavier Crettiez et Marc Leroy pour leur accompagnement tout au long de ces années, pour leurs conseils avisés et pour avoir su me pousser quand cela s'avérait nécessaire.

Merci à mes collègues et anciens collègues du laboratoire CESDIP et tout particulièrement Thierry Godefroy et Laurent Mucchielli, qui m'ont aidée à mettre le pied à l'étrier, Sophie Peaucellier pour l'approche quantitative, Xavier de Larminat pour ses précieux conseils et Bessie Leconte pour sa grande générosité et sa minutieuse correction.

Merci à la CGT FINANCES, et tout particulièrement à Alexandre Derigny, Arnaud Le Roi et Grégory Chaux pour tout le travail effectué sur le questionnaire et pour les déjeuners à Montreuil.

Merci à Alexis Spire et Katia Weidenfeld pour leur confiance.

Je tiens ensuite à remercier mes parents qui m'ont inculqué une valeur fondamentale dans la vie d'un doctorant : la persévérance. Merci à eux pour leur soutien moral et financier. Merci aussi à Grégoire et à Aude qui n'ont jamais très bien compris ce que je faisais mais qui ne m'en ont pas moins soutenue.

Merci à Corentin, pour qui ces derniers mois ont été (presque) aussi durs que les miens. Merci de m'avoir toujours « supportée ».

Je remercie également tous mes amis qui ont amélioré au quotidien cette période doctorale. Un merci tout particulier aux soutiens et relecteurs : Anaïs, Anne, Cléa, Corentin, Flore, Krystèle, Lola, Lydia, Thibaud et Vanessa.

Enfin, je remercie tous les « acteurs » qui ont pris du temps pour répondre à mes questions et sans qui cette thèse n'aurait jamais vu le jour.

PLAN

INTRODUCTION.....	7
PARTIE I : RELATION DU CONTRIBUABLE À LA FRAUDE ET À L'OPTIMISATION FISCALES : VERS UNE THÉORIE DE LA DÉVIANCE FISCALE.....	35
CHAPITRE I : LES REPRESENTATIONS DE LA DEVIANCE FISCALE EN FRANCE.....	37
CHAPITRE II : LA DEVIANCE FISCALE, UNE AFFAIRE DE NORMES	87
PARTIE II : LES RÉPONSES ADMINISTRATIVES ET PÉNALES À LA DÉVIANCE FISCALE	131
CHAPITRE III : CONTROLE ET SANCTIONS ADMINISTRATIVES DE LA FRAUDE FISCALE	133
CHAPITRE IV : CONTROLE ET SANCTIONS JUDICIAIRES DE LA FRAUDE FISCALE..	177
PARTIE III : DE LA CONTESTATION DE L'IMPÔT AU CONTRAT SOCIAL FISCAL.....	237
CHAPITRE V : LES CONTESTATIONS MORALES ET POLITIQUES DE L'IMPÔT	243
CHAPITRE VI : VERS UN NOUVEAU CONTRAT SOCIAL FISCAL.....	279
CONCLUSION GÉNÉRALE	313
BIBLIOGRAPHIE	319
LISTE DES TABLEAUX	339
LISTE DES ANNEXES	341
TABLE DES MATIÈRES DÉTAILLÉE.....	355

INTRODUCTION

La crise économique de 2008 a remis la question de la fiscalité sur le devant de la scène politique et publique, et notamment du point de vue de la régulation de l'évitement légal et de la lutte contre l'évitement illégal de l'impôt. Partie de l'explosion d'une bulle spéculative conduisant à la faillite d'établissements financiers américains et notamment la banque d'investissement *Lehman Brothers* en septembre 2008, cette nouvelle crise s'est rapidement propagée à l'international et à tous les secteurs de la vie économique : immobilier, emploi, croissance, finances publiques etc., entraînant de lourdes conséquences pour les États et leurs citoyens. Se pose alors la question de la « soutenabilité des finances publiques »¹ qui induit elle-même celle de la lutte contre la fraude fiscale. La crise de 2008 a en effet révélé un point de rupture entre les grandes entreprises et les banques (que les gouvernements se sont empressés de sauver de la faillite) et le « dérèglement de l'économie mondiale qui a vu [ces] mêmes multinationales et banques échapper largement aux prélèvements obligatoires, alors même que les dettes publiques et les déficits atteignent des niveaux très élevés »².

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

Comme le montre le rapport de l'OCDE intitulé « Promouvoir la transparence et l'échange des renseignements à des fins fiscales », publié deux ans après le début de la crise (août 2010), «[l]’évasion et la fraude fiscales mettent en péril les recettes des États du monde entier. Aux États-Unis, le Sénat estime à 100 milliards de dollars par an le manque à gagner imputable à l'évasion et à la fraude fiscales et dans un grand nombre de pays d'Europe, les recettes perdues se chiffrent en milliards d'euros »³. En France, suivant les estimations⁴, l'on estime le montant de la fraude fiscale entre 60 et 80

¹ LEROY M., « La soutenabilité des finances publiques à l'épreuve de la crise internationale : le questionnement de la « sociologie » fiscale », *Revue de l'Union Européenne*, n°560, Paris, Dalloz, juillet-août 2012, pp. 456-470.

² *Ibid.*

³ « Promouvoir la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales », OCDE, 21 avril 2010.

⁴ Le coût des procédés d'évitement de l'impôt pour les États est extrêmement complexe à estimer. Les différentes méthodes utilisées ont toujours une marge d'erreur importante. Pour en savoir plus sur le coût de la fraude fiscale, voir : *Conseil des prélèvements obligatoires, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, La Documentation française, mars 2007, chapitre III : « Les travaux d'estimation de la fraude sont balbutiants et, en tout état de cause, imprécis » pp. 49-72. Sur le coût du crime en général, voir : Jacek Czabanski, *Estimates of Cost Crime : History, Methodologies, and Implications*, Berlin, Springer, 2008 et les rapports de Thierry Godefroy et Bernard Laffargue sur *Les Coûts du Crime en France*, dans la Collection Déviance et contrôle social du laboratoire CESDIP.

milliards d'euros chaque année ; de quoi réduire en partie un déficit public, qui s'élevait à près de 2 000 milliards d'euros en 2013. Au coût de la fraude fiscale, il faut ajouter les pratiques d'optimisation et d'évasion fiscales, extrêmement complexes à évaluer. Suivant le rapport de la Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales⁵, l'évasion fiscale est estimée entre 30 et 36 milliards d'euros (coût minimum). Elle précise par ailleurs que « cette évaluation ne comprend pas toute une série de risques » qui pourraient augmenter la perte à 50 milliards d'euros. Suivant l'enquête de Schneider mise en avant par Marc Leroy dans l'article cité ci-avant⁶, l'ampleur de l'économie souterraine en France est estimée à 11,8% du PIB (contre 8,2% pour la Suisse et 25,1% pour la Grèce), dont 3% du PIB pour la « perte des recettes fiscales liées aux paradis fiscaux (contre 2,5% du PIB dans l'Union européenne).

Devant l'ampleur de la crise économique et du coût des pratiques fiscales échappatoires, la lutte contre les paradis fiscaux a été présentée comme une priorité par les États occidentaux. En avril 2009, le G20 réuni à Londres a adopté une série de mesures pour accroître la régulation et renforcer le système financier. Parmi elles, un certain nombre de propositions d'ordre fiscal qui témoignent d'une volonté de coopération et de transparence à un niveau international. En 2011, le G20 organisé à Cannes a présenté la lutte contre les paradis fiscaux comme l'une des solutions prioritaires pour sortir de la crise économique. Les États membres affirment en effet dans la déclaration finale du sommet leur détermination à « protéger [leurs] finances publiques et le système financier international contre les risques posés par les paradis fiscaux et les juridictions non coopératives »⁷. La globalisation économique et la crise économique mondiale font de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales une préoccupation qui doit dépasser le niveau national et devenir un enjeu politique international. La fraude et l'évasion fiscales sont pensées en même temps comme une atteinte grave à la bonne santé économique des États et comme une concurrence déloyale grevant l'économie mondiale. C'est donc dans la coopération internationale que les États semblent trouver la voie de sortie de ce mal qui frappe leurs finances.

⁵ Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, Rapport remis à Monsieur le Président du Sénat le 17 juillet 2012, au nom de la commission d'enquête : Philippe Dominati (Président), Éric Bocquet (Rapporteur).

⁶ LEROY M., « La soutenabilité des finances publiques à l'épreuve de la crise internationale : le questionnement de la « sociologie » fiscale », *op.cit.*

⁷ La déclaration finale est retranscrite en intégralité sur le site [<http://www.voltairenet.org/article171867.html>].

Mais cette coopération internationale dans la lutte contre les paradis fiscaux et la fraude fiscale n'a de sens que si elle est accompagnée de mesures de contrôle approfondies émanant des administrations fiscales. Il s'agit alors de « surveiller et punir » plus fermement les fraudeurs, qu'il s'agisse de personnes physiques ou morales, dans l'objectif de faire comprendre au plus grand nombre que la fraude fiscale n'est pas un comportement anodin mais bien une atteinte faite à l'ensemble des citoyens.

Si la lutte contre la fraude fiscale « constitue une préoccupation majeure des États et de la communauté internationale », « elle s'inscrit dans un profond dilemme qui justifie en grande partie la modestie des résultats obtenus. D'un côté, les États font face à des infractions dont les mécanismes et les ramifications dépassent largement les frontières nationales et de l'autre, le droit pénal est toujours considéré comme occupant une place à part dans les rapports internationaux. D'application territoriale, il est moins ouvert au droit étranger et au droit international que les autres branches du droit privé. Ce particularisme se justifie dans la mesure où le droit pénal est l'un des principaux éléments de la souveraineté de l'État : le pouvoir répressif »⁸.

Cette affirmation doit pourtant être tempérée par le fait qu'en France la voie administrative est largement privilégiée dans la sanction de la fraude fiscale. La grande majorité des dossiers sont en effet traités directement par l'administration fiscale qui n'envoie en moyenne au pénal que 1 000 dossiers sur plus de 50 000 contrôles fiscaux. La Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) définit la fraude fiscale comme un « enjeu de premier plan de par son impact sur les finances publiques »⁹, parce qu'« elle porte atteinte à l'égalité entre les citoyens et l'équité sociale [et] fragilise la solidarité nationale et les conditions d'une concurrence loyale entre les entreprises ». Et de fait, en 2013, ce sont « 16 200 contrôles fiscaux externes comportant une action répressive » qui ont été réalisés, 18 milliards d'euros de droits et de pénalités qui ont été notifiés et plus de 10 milliards d'euros qui ont été encaissés, alors même que le contrôle fiscal coûte à l'État français moins de 1,5 milliard d'euros¹⁰.

Si le contrôle fiscal permet à l'État français de récupérer une partie relativement significative des sommes éludées, il pourrait cependant être plus efficace encore, comme

⁸ FOUMDJEM C., *Blanchiment de capitaux et fraude fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2011. Intro, §29, p. 26.

⁹ *Rapport d'activité 2013* de la DGFIP, p. 32.

¹⁰ Suivant le rapport de la Cour des Comptes intitulé *Méthodes et Résultats du Contrôle fiscal*, datant de 2010, le coût du contrôle fiscal s'élève à 1,3 milliard d'euros, soit 27% du coût de gestion des impôts et 0,4% des recettes fiscales.

le souligne la Cour des Comptes : « Les droits et pénalités se montant à 15,6M d'euros et même en tenant compte d'un taux de recouvrement de l'ordre de seulement 40%, le contrôle fiscal est financièrement très rentable pour l'État. Il pourrait toutefois l'être encore plus, tout en améliorant la couverture fiscale et les fonctions dissuasive et répressive du contrôle [...] »¹¹. L'affirmation de la Cour des Comptes a trouvé un appui dans la volonté de légiférer sur un renforcement de la lutte contre la fraude fiscale, affirmée par exemple dans la Loi du 6 décembre 2013, proposant des « dispositions renforçant la poursuite et la répression des infractions en matière de délinquance économique, financière et fiscale ». La lutte contre la fraude fiscale nécessite un ajustement permanent à l'évolution des échanges internationaux et des technologies de communication et s'inscrit en ce sens dans une lutte plus globale contre un « tout délinquant » qui constituerait le versant illégal du capitalisme économique et financier. Si les procédés d'évitement de l'impôt sont induits par l'internationalisation des échanges économiques, la lutte contre la fraude fiscale n'est-elle alors pas une lutte contre le capitalisme lui-même ?

L'avènement du néo-libéralisme et l'accélération de la globalisation économique depuis les années 1980 ont conduit en effet à une intensification des échanges internationaux et à un changement de paradigme normatif. Suivant Marc Leroy, nous pouvons définir la globalisation comme « un processus ancien du capitalisme », dont « les deux caractéristiques [...] sont l'intensification des échanges internationaux et l'apparition d'une sphère financière globale auxquelles sont associés les phénomènes d'intégration des marchés et des bourses, de déréglementation, de délocalisation, d'interdépendance, de concurrence et de dumping »¹². L'apparition de cette sphère globale influence aussi les comportements individuels et crée un climat propice au non-respect des règles. Pour Frédéric Lordon en effet, le capitalisme est une métaphore de la violence, qui contribue à l'augmentation des comportements individuels agressifs et à une hausse de la délinquance au sein de la société : « Jamais comme depuis ces dernières décennies le discours économique, sous l'emprise du néo-libéralisme, n'aura été si près des archétypes les plus caricaturaux du darwinisme social, et c'est toute la société, par une infinité de canaux et un travail symbolique capillaire envahissant qui ne cesse de véhiculer ces messages, même les plus subliminaux, du « tuer pour ne pas être tué », de la « saine » agressivité, de

¹¹ Rapport 2010 de la Cour des Comptes, « Méthodes et Résultats du Contrôle fiscal ».

¹² LEROY M. (dir.), *Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2006, « Introduction », p. 8.

la victoire à tout prix, y compris celui de la ruine des autres –, et de la brutalité légitime des luttes pour le succès. Comme toujours, l'exemple vient d'en haut et les grands du capital n'en finissent pas de donner le spectacle de la prédation – OPA hostiles, débarquements sauvages, raids financiers, démantèlement sans pitié, conquêtes par la force »¹³.

Dans ce cadre de violence économique légitimée par la mise en application des principes néo-libéraux et par l'avancée fulgurante de la globalisation, les individus sont conduits, voire contraints, à jouer le jeu économique et intégrer ainsi les normes du capitalisme fondées sur l'enrichissement personnel. Aussi, les contributions obligatoires sont bien plutôt considérées comme un obstacle à l'enrichissement personnel qu'il faudrait par conséquent limiter, que comme un moyen de contribuer au bien-être du collectif. Comme le souligne Marc Leroy, « [...] l'idéologie de la contrainte de la mondialisation a valorisé la limitation de l'État fiscal social qui justifie l'optimisation comme norme de compétitivité économique. [...] La défiscalisation est devenue la règle pour le monde des affaires qui peut jouer de la menace de la délocalisation des activités, du licenciement et de la fermeture des entreprises »¹⁴.

Dans un tel climat de violence et de menaces induit par le capitalisme, est-il encore possible de distinguer les comportements fiscaux illégaux des comportements fiscaux légaux ? Suivant quels critères peut-on discriminer entre les contribuables délinquants et ceux qui profitent des libertés offertes par la globalisation financière ?

Si la fraude fiscale fait partie intégrante du capitalisme, elle semble alors impossible à éradiquer, sauf à révolutionner l'intégralité du système économique. Or, même dans les États minimaux décrits par les théoriciens néo-libéraux, l'imposition est pensée comme une nécessité, au moins pour financer une armée chargée de les défendre. Si la fraude fiscale est inexorable, comment le financement de l'État peut-il être pensé et à qui sera-t-il attribué ? Peut-on contourner les règles du capitalisme ou faut-il réinventer un système d'imposition fondé sur un contrat social fiscal passé entre les citoyens ?

¹³ LORDON F., « Violences néo-libérales », *Mouvements* n°23, Paris, La Découverte, 2002, pp. 41-48.

¹⁴ LEROY M., *L'Impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p. 318.

D'emblée, la question de la fraude fiscale est ambiguë. D'un côté, elle semble être une voie de sortie d'une crise économique perçue comme un mal qui touche tous les États et contre lequel il faut, par conséquent, lutter. Et de l'autre, elle semble s'insérer parfaitement dans une économie de marché découlant de la mise en application des règles du libéralisme économique classique. Lutter contre la fraude fiscale reviendrait alors à se battre contre des moulins à vent. Pourtant, les États n'hésitent pas à déployer des moyens importants pour le contrôle des déclarations d'impôt des particuliers et des entreprises, dans le but de rétablir une forme de consentement à l'impôt sous contrôle.

Consentir à l'impôt :

Le droit fiscal français est fondé sur une notion centrale, celle de « consentement à l'impôt », inscrite dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

Encadré 1 : L'élaboration de la loi fiscale en France

Suivant l'article 34 de la Constitution de la V^e République, la loi fixe « les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature ». L'impôt est donc établi et recouvré par le Parlement, en vertu de son pouvoir législatif et la loi fiscale s'ancre dans la décision, « soit au travers des dispositions figurant dans une loi de finances¹⁵, soit au travers de lois générales ».

En accordant au Parlement (et donc au législateur) un rôle central dans l'élaboration de la loi fiscale, La Constitution respecte le « consentement à l'impôt » énoncé dans l'article 14 de La Déclaration des Droits de l'Homme et des Citoyens. C'est en effet bien aux citoyens, par l'intermédiaire de leurs représentants que revient cette tâche, du moins dans sa généralité, puisque les détails de la loi fiscale sont décidés par le pouvoir réglementaire et mis en application par l'administration fiscale. La compétence du Parlement et par conséquent des citoyens est donc limitée par ces deux institutions, d'autant que, « la technicité de l'impôt et le fait qu'il constitue un sujet particulièrement sensible, font que le Gouvernement garde la haute main sur l'initiative des projets et par conséquent de la décision finale »¹⁶. En résulte le fait que « tout en usant de son droit d'amendement, le Parlement prend rarement l'initiative en la matière, les textes votés étant la plupart du temps d'origine gouvernementale ». Cependant, le pouvoir exécutif est tout de même limité par

¹⁵ Suivant l'article 1 de la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001, Les lois de finances « déterminent pour un exercice (une année civile), la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'État, ainsi que l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte ».

¹⁶ BOUVIER M., ESCLASSAN M.-C., LASSALE J.-P., *Finances publiques*, 11^e édition, Paris, LGDJ, 2012, p. 755

la Direction de la législation fiscale (DLF), chargée de rédiger des projets de « conventions fiscales avec d'autres pays » et « sur les textes concernant tout autre aspect de la fiscalité, et selon les orientations voulues par le ministre », les organismes socio-professionnels comme le MEDEF et le Conseil des prélèvements obligatoires. Enfin, le droit communautaire vient ajouter une nouvelle limitation au pouvoir décisionnaire du Parlement sur la question fiscale, concentrée aujourd'hui quasi exclusivement sur la fiscalité indirecte. L'harmonisation des fiscalités directes des pays membres est, quant à elle, dans l'impasse de la Souveraineté des États.

Ainsi, la participation du contribuable dans l'élaboration de la loi fiscale par le biais de ses représentants certes inscrite en droit, reste souvent cantonnée à la validation ou l'amendement de propositions émanant d'instances plus qualifiées dans ce domaine complexe qu'est la fiscalité.

Selon Rousseau¹⁷, « quel que soit le pouvoir qu'on accorde à ceux qui gouvernent, ils n'ont point le droit de se saisir des biens propres d'aucuns sujets, pas même la moindre portion de ces biens, contre le consentement du propriétaire [...] ». Dès lors l'impôt n'est acceptable que s'il est consenti.

Ce que l'on nomme très généralement « consentement à l'impôt » doit pourtant faire l'objet d'une distinction entre deux acceptions possibles, celle d'un « consentement de l'impôt », socle nécessaire pour l'État-percepteur et celle d'un « consentement à l'impôt », question posée par les sciences sociales, qui met en jeu l'adhésion volontaire du citoyen à l'impôt. Suivant Hubert Gourdon, en effet, il existe une « distorsion fondamentale entre la collectivité dont le consentement à l'impôt fut historiquement à la source du parlementarisme et de la démocratie, et le particulier, dont la réticence naturelle légitime l'établissement d'une administration dotée d'une structure et de moyens lui permettant d'établir le contrôle de ses déclarations »¹⁸. En ce sens, il est possible de faire la distinction entre deux types d'impôts : l'« impôt-obligation », qui considère que dès lors que les représentants ont voté l'impôt, le citoyen doit s'y plier, et « l'impôt-contribution », défini par Marc Leroy¹⁹ comme une participation volontaire au financement de l'État, des institutions et des services publics qu'il met à la disposition de tous les citoyens. Si l'adhésion à la définition d'un impôt comme « contribution »

¹⁷ ROUSSEAU J.-J., « Le Gouvernement », in *L'Encyclopédie ou Dictionnaire raisonné des sciences, des arts et des métiers*.

¹⁸ GOURDON H., « Impôt et liberté individuelle », in LAMBERT Th., *Contrôle fiscal. Principes et pratiques*, Paris, Economica, 1988, pp. 24-34.

¹⁹ M. LEROY, « L'individu et l'impôt, Contribution à une sociologie cognitive de l'impôt », in *L'Année sociologique*, vol. 42, 1992, pp. 319-343 ; « The Concrete Rationality of Taxpayers », *Sociologia del diritto*, 2011, vol. 38, Issue 2, pp. 27-60 ; *L'impôt, l'État et la société, op.cit.*, p. 252.

volontaire n'est pas une obligation, le citoyen se doit de consentir de l'impôt et par-là même de remplir ses obligations fiscales.

La réflexion anglo-saxonne sur la question de la relation du citoyen à l'impôt fait apparaître une notion centrale : la « *compliance* », qui désigne le fait pour un individu de se plier aux règles, de se mettre en conformité avec ses devoirs sans pour autant y adhérer moralement. On ne peut donc pas traduire ce terme de « *compliance* » par « consentement » puisque le consentement induit une forme d'adhésion volontaire, ni même par « civisme », qui implique un respect du collectif qui n'est pas nécessairement inclus dans la « *compliance* ». Partant de cette notion anglo-saxonne, nous avons cherché à comprendre s'il existe une autre forme possible d'adhésion aux prélèvements obligatoires fondée sur une rationalité axiologique qui prendrait en compte le collectif ; une forme de « civisme fiscal » fondé non pas seulement sur la peur de la sanction mais bien plutôt sur la constatation de la « nécessité de la contribution publique²⁰ » et la volonté individuelle d'y participer.

Si le droit de « constater la nécessité de la contribution publique » concerne tous les citoyens, ce « tous » peut être de deux ordres : une entité individuelle et une totalité collective. Si, pour Jacques Le Cacheux, il existe derrière le « consentement collectif » « de[s] réticences individuelles et de(s) récriminations, [...] des tentations de fraude [et] de[s] tentatives d'évasion »²¹, on peut alors penser que les uns et les autres peuvent coexister. Le consentement à l'impôt est donc de deux sortes, un consentement collectif : tout le monde accepte qu'il soit nécessaire que les citoyens financent le fonctionnement de l'État et des politiques publiques, et un consentement individuel, qui consiste bien plutôt dans le fait de ne pas profiter d'une opportunité d'éluder l'impôt. Notre recherche est fondée sur la volonté de saisir les conditions de possibilité du consentement individuel et collectif à l'impôt – et plus largement du « civisme fiscal », qui englobe ces deux types de consentement. La notion de « civisme » est en effet fondée, selon nous, sur la volonté de respecter un certain contrat social, non pas uniquement pour soi-même mais dans le but de participer du bien collectif. Ce que l'on recherche en ayant un comportement civique, c'est le respect des règles implicites du vivre ensemble. Partant de cette définition du « civisme fiscal », nous avons cherché à comprendre ce qui détermine le comportement du contribuable et s'il peut exister quelque chose comme un contrat social

²⁰ *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* de 1789, Article 14.

²¹ CACHEUX (LE) J., *Les Français et l'impôt*, Paris, Odile Jacob, Documentation française, Débat Public, avril 2008, p. 10.

implicite ou explicite que le contribuable pourrait choisir de suivre, malgré les apparences d'une économie dérégulée, où règne « la loi du plus riche ».

Notre réflexion sur l'idée d'un contrat social fiscal, condition de possibilité du civisme fiscal nous a conduits à comparer les réponses données par l'État et l'administration fiscale dans l'objectif de contraindre les contribuables à respecter leurs obligations fiscales et la relation qu'entretiennent les citoyens-contribuables avec celles-ci. Pour ce faire, nous avons choisi de nous pencher sur ce qui nous semblait le plus visible, à savoir la rupture des normes induites par ce contrat. S'il peut exister un contrat social fiscal implicite passé entre les membres de la société, alors le non-respect des règles induites par ce contrat doit être condamné. En déterminant quels sont les comportements qui sont considérés comme une rupture de contrat, c'est-à-dire qui transgressent les normes, il semble envisageable de remonter à la définition du comportement jugé comme approprié par l'État et ses administrations, notamment en contexte de crise économique. Les réponses données par les États aux comportements transgressifs en matière fiscale dépendent en effet du contexte économique-politique. Dans le contexte de crise économique dans lequel s'inscrit notre travail, le gouvernement français – comme tous ceux des États membres du G20 – a choisi d'intensifier la lutte contre la fraude fiscale en accroissant son contrôle et en augmentant son arsenal répressif pour les délits fiscaux. En leur donnant un statut de questions prioritaires, l'État présente la fraude et l'évasion fiscales comme nocives en général et pour chaque citoyen en particulier.

Il faudrait donc punir l'incivisme fiscal, et ce, en vue de trois finalités : le recouvrement de la somme éludée, la répression de l'infraction et la prévention. Ces trois finalités sont partagées par l'administration fiscale et par le juge pénal. Toutefois, l'objectif de sanction requiert, de la part de ces deux acteurs, la nécessité de discriminer entre les comportements fiscaux légaux et illégaux. Or, la frontière entre le légal et l'illégal en matière fiscale est extrêmement poreuse et nécessite un ajustement permanent dû à l'évolution des techniques de fraude, elle-même liée à l'évolution de l'économie mondiale et des échanges monétaires qui s'y déroulent.

En ce sens, les notions de « fraude fiscale » ou de « délinquance fiscale » nous ont très vite semblé trop réductrices. Elles ne permettent pas, en effet, de prendre en considération la diversité des comportements ayant pour visée l'évitement de l'impôt et les figent par ailleurs dans un contexte économique et politique particulier. Notre réflexion s'est donc

enrichie de l'étude d'une notion plus large et plus souple ; celle de « déviance fiscale ».

La complexité de la définition des évitements de l'impôt

L'évitement de l'impôt prend plusieurs formes qu'il est parfois difficile de distinguer en raison de la diversité des sources qui les définit (droit positif, langage administratif, accords internationaux, sociologie fiscale, etc.). Une définition préalable des termes qui serviront à notre réflexion s'impose donc comme une nécessité.

L'optimisation fiscale :

L'optimisation fiscale est définie dans le « Rapport d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international »²² déposé par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire en juillet 2013 comme « l'utilisation par le contribuable de moyens légaux lui permettant d'alléger son impôt. Elle traduit l'habileté du contribuable à tirer le meilleur parti des dispositions fiscales applicables dans son État d'imposition mais aussi, le cas échéant à l'étranger, en les combinant, en jouant de leurs contradictions et de leurs ambiguïtés afin de réduire l'impôt dû. L'ingéniosité fiscale des contribuables n'est alors pas répréhensible dans la mesure où elle s'inscrit dans le cadre strict de la réglementation en vigueur. La jurisprudence administrative a d'ailleurs consacré ce « droit » à l'agilité fiscale. Concrètement, entre deux solutions produisant les mêmes conséquences juridiques, le contribuable peut opter pour celle qui aboutit à une minoration de son impôt, un tel choix étant parfaitement licite »²³.

Cependant, les auteurs de ce rapport rappellent que l'administration fiscale peut « sanctionner les comportements dont l'objet exclusif est de minorer ou d'effacer l'impôt dû », même s'ils restent dans la limite de l'optimisation, en utilisant la qualification d' « abus de droit », qui comme son nom l'indique, est une limite que le contribuable ne doit pas franchir sous peine d'être condamné à des pénalités.

²² Rapport d'information déposé par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire en conclusion des travaux d'une mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international présenté par Pierre-Alain Muet (Rapporteur), Éric Woerth (Président de la mission), Pascal Cherkî, Charles de Courson, Marie-Christine Dalloz, Annick Girardin, Nicolas Sansu, Eva Sas (membres de la mission).

²³ *Ibid.*

L'optimisation légale est donc acceptable jusqu'à une certaine limite, définie au cas par cas par l'agent chargé du contrôle fiscal. Comme nous le verrons aux chapitres I et II, les citoyens-contribuables instaurent eux-mêmes une limitation au-delà de laquelle l'optimisation fiscale n'est plus tolérable, celle-ci étant déterminée à l'aune de la notion toute relative de « démesure ».

En tant qu'elle est inscrite dans le droit positif comme un « droit » du contribuable, l'optimisation fiscale se différencie de la fraude et de l'évasion fiscales.

L'évasion fiscale :

La notion d'« évasion fiscale » est extrêmement complexe à définir, d'autant qu'elle possède des acceptions différentes en anglais et en français. En anglais, le terme « *tax evasion* » fait référence à la fraude fiscale. Elle est donc un évitement de l'impôt illégal. En français en revanche, la notion d'« évasion fiscale » peut faire référence à un comportement tout à fait légal (le placement de capitaux à l'étranger déclarés à l'administration fiscale) ou parfaitement illégal (le placement de capitaux à l'étranger non déclarés à l'administration fiscale, par exemple). Suivant le rapport de la Commission des finances cité ci-avant, « l'évasion se fonde sur des mécanismes qui, pour réguliers qu'ils soient ou puissent paraître au regard du droit, traduisent l'intention claire de celui qui les actionne de contourner la norme fiscale, le seul objectif poursuivi étant la minoration de l'imposition. La pureté de la construction juridique peut n'être qu'artificielle, fictive et servir à déguiser la véritable nature des opérations entreprises et la réalité de la situation du contribuable »²⁴.

Suivant la Commission des finances, la différence entre l'évasion et l'optimisation fiscales se joue dans l'intentionnalité du contribuable. Dans le cas de l'optimisation, il profite d'une loi existante, tandis que dans le cas de l'évasion, il cherche à contourner la « norme fiscale ». La frontière entre ces deux comportements est tout à fait ténue et leur différenciation par la finalité visée introduite dans ce rapport est peu convaincante : l'optimisation viserait à « tirer le meilleur parti des dispositions fiscales applicables » tandis que l'évasion aurait pour objectif « la minoration de l'imposition ».

²⁴ *Ibid.*

La fraude fiscale :

Les deux modalités de réponse à la fraude fiscale reposent sur deux définitions de cette même notion : la première est « administrative » et la seconde est « pénale ».

Suivant le Conseil des prélèvements obligatoires, la fraude « suppose un acte intentionnel de la part du contribuable décidé à contourner la loi pour éluder le paiement du prélèvement »²⁵. Cet acte intentionnel peut être traité par l'administration fiscale – dans la grande majorité des cas – ou par un tribunal correctionnel sur plainte de l'administration. Dans ce cas précis, la loi pénale prévoit un « délit de fraude fiscale », défini à l'article 1741 du Code Général des Impôts : « Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 37 500 euros et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 75 000 euros et d'un emprisonnement de cinq ans ».

Pour la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire : « la fraude fiscale implique nécessairement une violation de la réglementation en vigueur. Le contribuable qui y recourt contrevient sciemment à la loi par des manœuvres illicites afin d'échapper en tout ou partie à ses obligations fiscales. Il se place intentionnellement hors du cadre légal en menant des opérations juridiquement irrégulières dans le but délibéré d'échapper à l'impôt »²⁶.

²⁵ Conseil des prélèvements obligatoires, *La Fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris, La Documentation française, mars 2007.

²⁶ *Ibid.*

Mais si la distinction par l'intention est plutôt claire, celle qui est construite sur la finalité l'est, encore une fois, beaucoup moins ; l'évitement de l'impôt peut être considéré comme une fraude par l'administration et catégorisé comme « délit de fraude fiscale » par le droit pénal même dans les cas où le contribuable ne cherche pas à échapper entièrement à l'impôt mais simplement à le minorer.

La complexité des définitions administrative et juridique des différents comportements d'évitement de l'impôt est due non seulement au caractère flou des notions sur lesquelles elles sont assises : l'intentionnalité et la finalité, mais aussi, comme nous le verrons, dans la première partie de cette thèse, à l'absence de rupture effective entre l'optimisation, l'évasion et la fraude. En modifiant les frontières entre ces différents comportements, les études de sociologie fiscale (bien que très rares à ce jour²⁷) offrent à leur compréhension un apport tout à fait important.

L'illégalisme fiscal :

Le terme « illégalisme fiscal », utilisé par Alexis Spire dans un article publié dans la revue *Politix* en 2009 recouvre deux types d'erreurs auxquelles les agents sont confrontés : l'erreur intentionnelle (fraude au sens administratif) et l'erreur non intentionnelle (erreur) : « Les agents de contrôle des impôts ont coutume de distinguer deux formes d'indiscipline fiscale : l'« erreur » qui renvoie au cas où le contribuable est présumé de « bonne foi », et la « fraude » qui désigne tout comportement illégal accompli sciemment par le contribuable. La distinction entre les deux n'est pas explicitement définie, mais elle se révèle dans l'activité quotidienne des agents de contrôle, qui dans le premier cas se contentent d'exiger l'impôt qui est dû, et dans le second y ajoutent des pénalités plus ou moins importantes. Dans la suite de cet article, nous utiliserons plutôt le terme d'illégalismes de manière à ne pas préjuger de l'intentionnalité de celui ou celle qui ne respecte pas la loi, et à mettre l'accent sur le mode de fonctionnement de l'Institution ». L'utilisation du terme « illégalisme » est confortable, puisqu'elle permet de ne pas émettre un jugement sur l'intentionnalité d'un contribuable qui subit un contrôle fiscal. En englobant ces deux catégories de non-respect du droit fiscal, la notion d'illégalisme se rapproche de la notion de « déviance fiscale »²⁸.

²⁷ Pour en savoir plus sur la difficulté de la sociologie fiscale à s'insérer dans le champ institutionnel, voir LEROY M., « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, 1/ 2003 (Vol. 53), pp. 247-274.

²⁸ SPIRE A., « Échapper à l'impôt ? », *Politix* 3/ 2009 (n° 87), pp. 143-165

La déviance fiscale :

Définie par Marc Leroy à partir des travaux de Durkheim et de Merton sur l'anomie et d'une « banalisation de la déviance fiscale », cette dernière notion recouvre la totalité des comportements visant à éluder l'impôt, qu'ils soient légaux ou illégaux. Dans un article intitulé « Déviance fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique », Marc Leroy affirme la nécessité de cette notion, qui elle seule permet de saisir la complexité des comportements d'évitement de l'impôt qui dépasse largement la catégorisation légale/illégal telle qu'elle est utilisée par les autorités administrative et judiciaire : « L'analyse du processus d'étiquetage par l'autorité (le plus souvent administrative) dans les catégories du légal ou de l'illégal conduit aussi à comprendre, et à relativiser, la construction des distinctions entre la fraude, considérée comme contraire à la loi, et l'évasion, qui traduit l'utilisation habile des textes à des fins de minimisation de l'impôt à payer. Or, la globalisation du capitalisme financier a permis (en s'appuyant sur les dérives de la régulation publique comme on le verra aux sections 4 et 5) la prolifération d'une nouvelle déviance fiscale ignorée largement du grand public et, trop souvent, du monde qui n'envisagent que la légitimité d'une taxation suffisante des profits. Ainsi, les entreprises multinationales (par exemple, en France 35 milliards d'euros au titre du régime de groupes) et les personnes fortunées pratiquent pour l'essentiel une défiscalisation massive en instrumentant les possibilités offertes par le droit fiscal pour échapper en toute légalité à l'imposition sur leurs bénéfices, dividendes, patrimoine... »²⁹.

Les chapitres I et II de cette thèse se concentreront sur une définition large et une mise en application de la notion de « déviance fiscale ». Si elle permet de saisir les procédés d'optimisation des entreprises et multinationales, nous nous intéresserons plus particulièrement à la manière dont les pratiques de ces acteurs particuliers influent sur les petits et moyens contribuables.

URL : [www.cairn.info/revue-politix-2009-3-page-143.htm].

DOI : [10.3917/pox.087.0143].

²⁹ LEROY M., « Déviance fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique », *Sociologos. Revue de l'association française de sociologie* [En ligne], 6 | 2011, mis en ligne le 18 mai 2011, URL : [<http://socio-logos.revues.org/2553>].

Protéger le citoyen des évitements agressifs de l'impôt

Le traitement politique et médiatique de la déviance en général et de la délinquance en particulier se focalise sur la question de l'« insécurité », dont la définition remonte, selon Philippe Robert, « à la deuxième moitié des années 1970 ». Avant son apparition, les inquiétudes et peurs se concentraient sur divers problèmes sociétaux et étaient en ce sens beaucoup plus diffuses : « c'était le risque d'importation d'un terrorisme maoïste qui obsédait alors les pouvoirs publics, tandis que les mouvements sociaux – Le Larzac, Lip et l'autogestion, le procès de Bobigny et la répression de l'avortement, le développement du mouvement féministe, les régionalismes breton ou occitan, etc. – occupaient l'essentiel du débat public. Chacun dénonçait certes bruyamment la « violence » de l'autre – le pouvoir, les mâles, les gauchistes, les autonomistes, les patrons, etc. – mais ne s'attardait guère aux vols, aux cambriolages ou aux coups et blessures »³⁰.

À partir des années 1970, la criminalité devient une question prioritaire, que l'on considère, suivant Philippe Robert, comme « un risque de masse qu'il faut maintenir sous contrôle »³¹. Chose inédite, la question de la délinquance « est appréhendée [...] en termes de *sécurité* : ce sont les vertus politiques de sécurité que vantent ou dénigrent les différentes forces politiques, c'est l'insécurité qui fait débat, c'est une revendication de sécurité que l'on brandit ou que l'on relaye ». Ce rapprochement entre la délinquance et la sécurité a pour conséquence que « la seule criminalité qui retient l'attention est celle qui atteint directement chaque individu, même si, en fait, d'autres délinquances peuvent, au moins à terme, nous menacer plus gravement »³².

Il est tout à fait significatif que dans les ouvrages traitant de la délinquance ou de l'insécurité, il n'est quasiment jamais fait mention de la délinquance en col blanc. Au niveau international, la question du terrorisme supplante toutes les autres, tandis qu'au niveau national, en France notamment, la question de l'insécurité brasse des problèmes allant des incivilités commises dans les lieux publics et les transports en commun à la lutte contre la récidive des délinquants violents. Comme l'analyse Philippe Robert, « dans l'océan de motifs d'inquiétude, la menace que l'agression ou le vol font peser sur la sécurité des personnes et de leurs biens occupe une place surprenante. La délinquance tourmenterait tellement notre société qu'elle se serait hissée au premier rang de ses

³⁰ ROBERT Ph., *L'Insécurité en France*, Paris, La Découverte/ Repères, 2002, p. 4.

³¹ *Ibid.*, p. 5.

³² *Ibid.*, pp. 5-6.

problèmes ... et pas n'importe quelle délinquance – pas le crime organisé international, la délinquance d'affaires ou la corruption des élites, mais tout bonnement celle qui peut menacer directement chacun d'entre nous »³³. En se concentrant sur la notion d'« insécurité », la recherche des conséquences de la délinquance sur la société rejette la délinquance en col blanc du champ de l'action politique. Peut-on alors, afin de la réintégrer dans le champ de réflexion sur la délinquance et la déviance penser la déviance fiscale comme participant du sentiment d'insécurité ressenti par les citoyens ?

C'est ce que fait Laurent Mucchielli en intégrant à sa recherche sur *L'Invention de la violence* un chapitre sur « l'inégalité flagrante » dans le traitement de la délinquance des pauvres et celle des riches³⁴. Celui-ci fait en effet un rapprochement entre la « tolérance zéro » annoncée par le ministre de l'Intérieur Nicolas Sarkozy face aux actes de délinquance commis par des mineurs et la quasi-impunité des délinquants en col blanc, montrant ainsi qu'il existe, en matière de justice, « deux poids, deux mesures ». Certes, la délinquance en col blanc et notamment la déviance fiscale n'est pas une atteinte directe à l'intégrité physique et morale de citoyens, mais elle est peut être considérée comme une agression indirecte du collectif.

Cependant, lorsque la notion d'« insécurité » est mobilisée dans le domaine fiscal, c'est seulement pour pointer du doigt le manque de stabilité législative du système fiscal français et les risques qu'il induit pour les contribuables particuliers et entreprises. Il s'agit avant tout de protéger le contribuable de l'administration fiscale et non pas les contribuables « honnêtes » des contribuables « déviants ». Pourtant, l'évitement de l'impôt, qu'il soit légal ou illégal induit deux conséquences néfastes : le transfert de la charge fiscale éludée, sur les contribuables qui n'ont pas la possibilité d'éluder l'impôt et la baisse de qualité des services publics, rejaillissant directement sur les citoyens qui en ont le plus besoin, c'est-à-dire les moins favorisés. Parce qu'elle met en péril le système des finances publiques, la déviance fiscale peut être considérée comme une atteinte à la sécurité des citoyens-contribuables les moins favorisés. En ce sens, l'État se doit non seulement de la condamner, mais aussi d'ouvrir avec les citoyens une réflexion sur les conditions de possibilité d'un civisme fiscal. Or, cette réflexion ne peut se faire que si, et seulement si, la déviance fiscale est traitée aussi sérieusement que la déviance ordinaire.

³³ *Ibid.*, p. 3.

³⁴ MUCCHIELLI L., *L'Invention de la violence. Des peurs, des chiffres, des faits*. Chapitre V : « Délinquance des pauvres, délinquance des riches : une inégalité flagrante », Paris, Fayard, 2011.

De la déviance au contrat social fiscal : comment penser la relation du citoyen à l'impôt ?

Si l'évitement de l'impôt est une atteinte au citoyen, l'État se doit par conséquent d'imposer le respect des obligations fiscales qui leur incombent. Or, la fraude continue de coûter très cher à l'État ; preuve que de nombreux citoyens sont réticents à payer l'impôt. Afin de lutter contre les « réticences individuelles » et les « tentations de fraude », l'État a accompagné la mise en place du système déclaratif d'une instance de contrôle et de sanction au sein de l'administration fiscale. Suivant Nicolas Delalande, « [...] l'administration et les parlementaires instituent dès les débuts du système de l'impôt sur le revenu de fortes pénalités et majorations fiscales pour les cas d'omission de déclaration ou de déclaration insuffisante. »³⁵ L'objectif ainsi visé consiste dans le fait de « rémunérer le civisme pour inciter les contribuables à déclarer leurs revenus plutôt qu'à choisir la taxation d'office. » L'on a donc affaire à un système d' « incitations et de pénalités », qui témoigne de la nécessité d'accompagner le citoyen vers un consentement à l'impôt, qui n'est par conséquent pas spontané.

En partant de cette situation initiale, nous nous sommes demandés pourquoi certains contribuables consentent à l'impôt alors que d'autres non. Certains choisissent en effet de respecter leurs obligations fiscales, tandis que d'autres cherchent à éluder l'impôt légalement ou illégalement, en optimisant ou en fraudant.

Très rapidement, nos recherches nous ont conduits à reformuler la question en prenant le contre-pied des recherches traditionnelles en matière de délinquance : pourquoi les contribuables contribuent-ils ? Il est en effet peu courant de se demander pourquoi les citoyens ne volent pas ou ne violent pas ; la sociologie du crime se pose plus volontiers la question inverse ; pourquoi les délinquants commettent-ils des infractions ? Or, dans le domaine de la délinquance fiscale, il est classique, depuis Allingham et Sandmo³⁶, de renverser la question et de se demander, étant donné la faible probabilité qu'ont les particuliers de subir un contrôle fiscal, pourquoi ceux-ci ne cherchent-ils pas nécessairement à frauder ?

³⁵ DELALANDE N., *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Paris, Seuil, coll. L'Univers Historique, 2011, pp. 322-323.

³⁶ ALLINGHAM M. G., SANDMO A., « Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis », *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 1972, pp. 323-338.

Partant de l'idée que les normes en matière de comportement fiscal transcendent le cadre de la légalité et s'inscrivent dans un cadre axiologique, nous nous sommes demandé quelles sont ces normes, d'où elles proviennent et qui les impose au reste de la société. À l'ère de la dérégulation économique, de la finance agressive et des crises économiques peut-on encore penser qu'il existe un certain nombre de normes régissant les comportements fiscaux ou doit-on se rallier au constat que fait Durkheim dans *La Division du travail social*³⁷ ou dans *Le suicide*³⁸, d'une société où règne l'anomie ? Qu'est-ce qu'un comportement fiscal normal aujourd'hui ? Le néo-libéralisme a-t-il conduit à un renversement des normes en matière fiscale ? N'est-ce pas justement les « réticences individuelles »³⁹ qui sont élevées au rang de norme, réduisant ainsi les possibilités d'existence d'un consentement collectif à l'impôt ?

Bien que conscients de la nécessité d'une contribution collective pour financer l'État et les services publics, les contribuables chercheraient d'abord à assurer leur intérêt propre. Suivant Marc Leroy⁴⁰, la rationalité utilitariste (ou économique) n'est pas la seule à guider leur comportement puisqu'elle est étayée de deux autres rationalités : une rationalité axiologique – qui pousserait les citoyens à agir suivant certaines normes morales – et une rationalité cognitive – qui prend en compte les connaissances des contribuables en matière de fiscalité et de probabilité d'être sanctionné. Ces trois rationalités sont mobilisées au moment où ceux-ci doivent prendre une décision face à l'obligation déclarative qui lui incombe ; décision qui les conduit ainsi, soit à éluder l'impôt (en partie ou dans sa totalité, légalement ou illégalement), soit à remplir sa déclaration sans chercher à éviter tout ou partie de l'impôt.

Mais les réticences personnelles à payer l'impôt peuvent aussi être fondées sur une prise en considération du contexte politique ou économique. Un contribuable peut choisir de ne pas payer ses impôts par réaction à une injustice ressentie, par volonté de montrer son opposition au gouvernement ou par conviction personnelle. Du rejet néo-libéral de l'impôt à la désobéissance civile prônée par Henry David Thoreau, en passant par une critique virulente des inégalités de traitement ressenties, les citoyens-contribuables

³⁷ DURKHEIM É., *De la division du travail social*, Paris, PUF, 1998, 464 p.

³⁸ DURKHEIM É., *Le Suicide*, Paris, PUF, 2007, 463 p.

³⁹ LE CACHEUX J., *op.cit.*

⁴⁰ LEROY M., « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *Archives européennes de sociologie*, 44 (2), pp. 213-244.

peuvent choisir la fiscalité comme terrain de bataille et de revendications. Le civisme peut aussi passer, semble-t-il, par un refus de se plier aux prélèvements obligatoires.

Si la lutte contre la fraude fiscale s'est intensifiée suite aux dérives induites par l'économie capitaliste et peut en ce sens être pensée comme une voie de sortie de la crise économique, comment alors prendre en considération les réticences individuelles des citoyens-contribuables qui peuvent voir dans le rejet de l'impôt une manière d'exprimer à l'État leur désaccord ou leur mécontentement quant aux décisions politiques et économiques qui sont les siennes ?

Par ailleurs, si le néo-libéralisme a opéré un renversement des normes et des valeurs sous-tendant le rapport à l'impôt, l'État peut-il réellement lutter contre la fraude fiscale tout en continuant de jouer le jeu du capitalisme ? La lutte contre la fraude fiscale nécessite, pour être efficace, une véritable volonté politique. Cette volonté politique peut-elle réellement exister ? Comment s'insère-t-elle dans l'apparente anomie induite par la montée du néo-libéralisme et la crise économique ?

Les réponses données par l'administration fiscale et l'institution judiciaire à la fraude fiscale sont censées dissuader les contribuables de céder à la fraude fiscale et rétablir ainsi une justice fiscale. Or, comme l'a démontré Alexis Spire⁴¹, les puissants et les faibles ne sont pas égaux face à l'impôt et encore moins face au contrôle et à la sanction fiscale. Comment la lutte contre la fraude fiscale peut-elle en même temps être présentée comme une voie de sortie de crise et une manière de « moraliser » la finance, tout en ne respectant pas le fondement même de la démocratie, à savoir l'égalité de tous les citoyens ? Peut-on dépasser la définition très réductrice de la « fraude fiscale » dans son acception pénale, qui laisse aux contribuables les plus aisés et les plus puissants une marge de manœuvre importante dans l'évitement de l'impôt en construisant les vases d'un contrat social fiscal qui réconcilierait le consentement collectif et individuel à l'impôt ?

À travers les questions de l'impôt et de la déviance fiscale, nous avons souhaité mener une réflexion plus large sur la justice fiscale et sociale. Ne peut-on pas imaginer que le comportement des contribuables trouve ses racines dans une idée de la justice non plus uniquement individualiste, comme chez les néo-libéraux, mais qui intégrerait une part de

⁴¹ SPIRE A., *Faibles et puissants face à l'impôt*, Paris, Raisons d'agir, 2012.

collectif? Cette conception de la justice influencerait nécessairement le rapport du citoyen à l'impôt. Un civisme fiscal est-il possible ou faut-il se résoudre à en faire le deuil ?

Pluridisciplinarité et transversalité des méthodes

Les résultats restitués dans cette thèse sont le fruit d'une recherche construite sur la diversification des méthodes et des sources et au carrefour des disciplines. La fraude et l'évasion fiscales, en tant que comportements sociaux, peuvent et doivent tout à fait légitimement être traités par les sociologues comme n'importe quel fait social. Il s'agit alors de comprendre quelles sont les conditions des décisions fiscales et par là-même des comportements fiscaux, en resituant le contribuable dans son contexte économique et politique. Pour Marc Leroy, « en s'appuyant sur une approche pluridisciplinaire, la sociologie fiscale a vocation à traiter les phénomènes fiscaux selon un questionnement sociétal et politique général. Elle se centre sur le processus d'intervention des institutions publiques autour de l'impôt. Elle questionne la légitimité de l'État fiscal pour le citoyen et propose une réflexion sur la justice sociale. »⁴²

Dès sa construction comme domaine de recherche – à partir des travaux de Goldscheid et Schumpeter faisant suite à la crise de l'État fiscal induite par la Seconde Guerre mondiale – la sociologie des finances publiques et notamment la sociologie fiscale (l'une de ses sous-catégories) s'inscrivent spontanément dans une transversalité disciplinaire. Elle mobilise ainsi les concepts et méthodes de la sociologie politique, de la science politique mais aussi de la philosophie politique, de la sociologie pragmatique et de la psychologie économique. Comme le souligne en effet Schmolders, « le traitement scientifique de la morale fiscale et des problèmes qui y sont liés ne peut donc pas être séparé de la

⁴² Voir LEROY M., « La sociologie fiscale », *Socio-logos. Revue de l'association française de sociologie* [En ligne], 4 | 2009, mis en ligne le 07 mai 2009.

philosophie de l'État et du droit d'une part, et de l'éthique et de la psychologie de l'autre »⁴³.

À l'instar de la discipline dans laquelle elle s'inscrit, cette thèse se situe au croisement des sources et des méthodes. Suivant les méthodes de recherche qui sont celles de la sociologie en général et de la sociologie fiscale en particulier, et confrontés à des difficultés d'accès au terrain liées à la conjoncture médiatico-politique au démarrage de notre travail de recherche⁴⁴, nous avons en effet choisi de diversifier autant que possible les sources et les méthodes, afin de parvenir à des résultats les plus justes possibles.

Conscients de la difficulté d'entrer dans la sociologie fiscale sans avoir étudié la fiscalité auparavant, nous avons consacré notre première année de doctorat à la lecture d'articles scientifiques et d'ouvrages traitant de la question fiscale en général et de la relation qu'entretient le citoyen à l'impôt en particulier. Cette entrée dans la matière fiscale s'est aussi faite par la lecture d'articles de trois quotidiens nationaux (*Le Monde*, *Le Figaro*, *Libération*) et d'un quotidien régional (*Le Parisien*) ainsi que de revues économiques (*Les Échos*, *Challenges*, *Alternatives économiques*). L'immersion dans le traitement médiatique des questions fiscales nous a permis de mieux en saisir les enjeux et par là-même d'alimenter notre réflexion et la construction de notre recherche.

⁴³ SCHMÖLDERS G., *Psychologie des finances et de l'impôt*, PUF, collection SUP, 1973. Pour Schmolders, la psychologie des finances et de l'impôt permet d'« étudier plus profondément qu'on ne l'a fait jusqu'ici, ce qui se passe dans les coulisses de la science économique. Il ne suffit plus de considérer le comportement des hommes uniquement du point de vue de la raison. Il faut étudier les motivations, rationnelles ou irrationnelles, de leur comportement à l'égard de l'économie privée et de l'économie financière. » pp. 7-8. D'autres chercheurs s'intéressent au comportement fiscal des contribuables du point de vue de la psychologie, comme Lewis, dans son ouvrage *Psychology of taxation*, publié en 1982, qui relève les conditions qui affectent les décisions en matière fiscale : « *These are fiscal attitudes and perceptions (which include the individual's support for government policies, perceptions of the tax system and burden, feelings of alienation and inequity), perceptions of enforcement and opportunity, and characteristics of taxpayers (demographics and personality traits). These all interact to affect the decision as to whether to evade or not* », p. 14. Voir aussi Paul Webley, Henry Robben, Henk Elffers, Dick Hessing, *Tax Evasion. An experimental approach*, Cambridge, Cambridge University Press - Paris, Éditions de la Maison des Sciences de l'Homme, 1991.

⁴⁴ Notre volonté d'observer le travail des agents chargés du contrôle fiscal au sein de l'administration a en effet été mise en péril par deux affaires qui ont été largement commentées dans les médias : « l'affaire de la liste des 3 000 » et « l'affaire Bettencourt ». L'explosion de ces affaires semble avoir rendu l'administration fiscale quelque peu frileuse quant à l'accueil des chercheurs dans ses différents services. L'accès à l'administration fiscale étant clos, nous avons choisi de nous concentrer sur un autre terrain et de redéfinir ainsi les termes de notre objet de recherche en questionnant plutôt les contribuables que les agents de l'administration fiscale.

La lecture de ces articles n'a pas fait l'objet d'une méthodologie particulière. Nous l'avons d'abord pensée comme une exploration du champ vaste de la déviance fiscale et un point de départ pour une recherche scientifique sur l'évitement à l'impôt de manière très générale. Le choix des sources médiatiques a été fait selon un principe de représentativité des tendances politiques qui y sont rapportées, du territoire qu'elles couvrent et de leur degré de spécialisation économique. La lecture des quotidiens a été réalisée quotidiennement sur internet, tandis que celle des revues économiques s'est faite plus sporadiquement, en fonction des dossiers qu'elles traitaient, sur une période allant de janvier 2012 à septembre 2012. Pour les années suivantes (de 2011 à 2015), la lecture de ces deux sources était moins systématique et réalisée en fonction de l'actualité. Durant la première période, dite exploratoire, nous collections tous les articles dont le titre comportait les termes : « fraude fiscale », « évasion fiscale » et « optimisation fiscale ». ⁴⁵

En partant de la littérature scientifique et du traitement médiatique, nous avons pu construire un protocole de recherche mêlant des méthodes quantitatives et qualitatives. Dans notre volonté de mieux saisir la manière dont le contribuable se positionne par rapport à la fraude et à l'évasion fiscales, nous avons débuté notre enquête à proprement parler par la conception et la diffusion d'un questionnaire sur les « représentations de la déviance fiscale en France » ; questionnaire dont nous expliciterons les conditions de fabrication et de passation au chapitre III. Les résultats de ce questionnaire ont été étayés de 15 entretiens semi-directifs avec des contribuables dont les caractéristiques sociologiques sont réunies dans un tableau en annexe de ce travail⁴⁶.

Afin de pallier l'absence d'observation *in situ* du travail quotidien des agents de contrôle de l'administration fiscale, nous avons mené dix entretiens avec des contrôleurs des impôts en poste ou mandatés à la CGT. Ces entretiens nous ont permis à la fois d'avoir une vision plus large du fonctionnement de l'administration fiscale, mais aussi plus détaillée du travail quotidien des vérificateurs et inspecteurs des impôts. Leur apport est enrichi d'une recherche sur les chiffres du contrôle fiscal qui nous a conduits à ouvrir les archives de l'administration⁴⁷.

⁴⁵ Nous avons ainsi collecté un corpus d'une centaine d'articles traitant de ces questions.

⁴⁶ Cf. Annexe 3, « Liste des entretiens avec les contribuables », p. 333.

⁴⁷ Notre recherche sur les archives de l'administration fiscale s'est déroulée au Centre des Archives Économiques et Financières (CAEF), situé à Savigny-Le-Temple.

Nous avons consacré une partie de notre troisième année de recherche à des observations d'audiences visant des délits de fraude fiscale dans vingt-deux tribunaux de grande instance français⁴⁸.

Cette enquête s'inscrivait dans le cadre d'une recherche menée par Alexis Spire et Katia Weidenfeld sur les sanctions pénales en matière fiscale qui devrait être publiée dans les prochains mois. Nos observations nous ont conduit à nous intéresser plus particulièrement aux avocats de l'administration fiscale, que nous qualifierons ci-après de « pierres angulaires du procès pénal pour délit de fraude fiscale », dans le sens où ils permettent de lancer un pont entre le pénal et le fiscal au moment du procès pour délit de fraude fiscale. Ainsi, nos observations d'audience sont étayées par quatre entretiens semi-directifs avec des avocats de l'administration fiscale, que nous avons réalisés à la fin de notre observation d'audiences.

Dans notre travail de recherche, nous avons fait le choix de ne pas nous intéresser aux affaires fiscales qui font la une des médias et qui mettent en cause des contribuables bénéficiant d'une certaine notoriété. Ces affaires sont en effet anecdotiques et sont en ce sens, bien loin du traitement quotidien des comportements d'évitement de l'impôt. Nous avons préféré nous concentrer plutôt sur les dossiers plus courants, afin de mieux saisir la relation qu'entretiennent la majorité des contribuables à l'impôt et à la déviance fiscale. Ainsi, nous ne ferons référence que très superficiellement aux affaires qui ont rythmé notre travail de thèse : la liste des 3 000 et l'affaire Bettencourt d'abord, puis les affaires Depardieu, Cahuzac, Messi, Thévenoud, etc. Nous ne mobiliserons les « riches et célèbres » que dans les cas où ils nous semblent pouvoir apporter un élément de compréhension supplémentaire.

La difficulté d'accès à l'administration fiscale, la difficulté de trouver des contribuables prêts à se confier sur leurs pratiques de fraude fiscale, ainsi que la très grande actualité de notre objet de recherche en a fait en quelque sorte ce que la sociologie qualifie de « terrain miné ». Non pas qu'il soit dangereux de travailler sur la délinquance en col blanc à proprement parler, mais bien plutôt parce qu'il est très difficile de ne pas tomber dans les pièges tendus par un tel objet. La fraude et l'évasion fiscales font parler. Non seulement les médias, mais aussi les citoyens. Toutes les personnes auxquelles nous avons évoqué notre objet de recherche trouvaient quelque chose à en dire. Travaillant sur

⁴⁸ Cf. Annexe 7, « Liste des observations d'audience », p. 341.

la représentation de la fraude et l'évasion fiscales en France, les avis des uns et des autres nous intéressaient nécessairement.

Nous avons relevé deux pièges à éviter dans un travail sur la délinquance fiscale :

- L'éternel recommencement : Durant ces trois années de recherche, nous avons continué à lire attentivement les articles de presse relayant des questions fiscales tout en veillant à ne pas tomber dans l'écueil de « l'éternel recommencement » ; l'actualité et la trop grande publicité autour de notre objet de recherche n'a pas rendu le travail aisé, bien au contraire. Il s'agissait pour nous en effet de continuer à avancer dans la réflexion et la construction de la recherche sans pour autant faire fi des nouveaux axes qui s'offraient à nous. Comme l'indique Philippe Robert, il est nécessaire de « savoir s'éloigner de l'actualité immédiate pour raisonner sur la durée. Comme tous les problèmes sociaux, la délinquance et l'insécurité ne peuvent se comprendre que mises en perspective sur un laps de temps suffisamment long [...] »⁴⁹.

- Le moralisme : L'explosion des affaires de fraude fiscale, d'évasion fiscale, de corruption ou d'abus de biens sociaux aurait pu nous conduire à construire une enquête orientée par les révélations au sujet des élites économiques et financières et transformer ainsi la thèse en brûlot. Comme l'exprime Laurent Mucchielli⁵⁰ dans l'introduction de sa *Sociologie de la délinquance*, « il apparaît [...] essentiel pour le sociologue – comme pour tout scientifique – de faire preuve d'agnosticisme pour tout ce qui concerne « la nature humaine », en l'occurrence ne lui prêter ni bonté ni agressivité « naturelles », ni même de cupidité. Tout au long de notre recherche, il nous a fallu lutter contre ces obstacles pour pouvoir conserver la neutralité scientifique nécessaire à un travail de thèse. Or, ce cap n'est pas toujours facile à garder, quand notre objet pousse souvent à la consternation et à l'indignation ; il s'agit alors, comme l'explique Laurent Mucchielli⁵¹, d'éviter de tomber dans le « piège du moralisme [...] qui consiste à penser l'acte délinquant comme le résultat d'une intention malveillante ».

Ces deux écueils nous ont poussés à remettre très régulièrement en question notre travail et à croiser les sources et les méthodes de recherche. Les pièges de la sociologie fiscale

⁴⁹ ROBERT Ph., *op.cit.*, p. 6.

⁵⁰ MUCCHIELLI L., *Sociologie de la délinquance*, Paris, Armand Colin, 2014.

⁵¹ *Ibid.*, p. 13.

peuvent être déjoués grâce à la sociologie fiscale elle-même, en tant qu'elle se construit par essence, sur une transversalité des concepts et des méthodes.

Les représentations de la déviance fiscale en France : du consentement sous contrôle à la concertation citoyenne

En nous appuyant sur les sources recueillies grâce à des méthodes diversifiées, nous avons organisé notre démonstration en trois temps, permettant de saisir au mieux la manière dont les représentations de la déviance fiscale peuvent conduire à la construction d'un certain civisme fiscal, à condition d'extraire son traitement d'une opposition binaire entre le légal et l'illégal.

La première partie de cette thèse se concentrera sur la manière dont les valeurs et les normes qui sont sous-jacentes aux représentations des évitements légaux et illégaux de l'impôt influent sur le comportement du contribuable. Les citoyens-contribuables font montre d'une certaine tolérance face à la déviance fiscale, dans une certaine limite, celle toute relative de la démesure conditionne non seulement leur tolérance à celle-ci, mais aussi leur comportement en matière de fiscalité (Chapitre I).

L'apport de la notion de « déviance fiscale » au champ de la sociologie fiscale est tout à fait fondamental dans le sens où elle permet de dépasser la complexité des comportements fiscaux en saisissant leur diversité. Il est en effet nécessaire de dépasser la simple notion de « délinquance fiscale » qui divise ces comportements en « légal » et « illégal ». Or, en matière de fiscalité cette division classique est difficilement tenable, tant la frontière entre le légal et l'illégal est ténue. Aussi, pour mieux saisir les comportements des contribuables, nous avons choisi d'utiliser cette notion forgée sur le croisement de deux concepts fondamentaux de la science politique : le concept de « déviance » développé par Howard Becker et celui de « délinquance en col blanc » d'Edwin Sutherland (Chapitre II).

En décroissant l'évitement de l'impôt d'une catégorisation légal/illégal, la notion de « déviance fiscale » en offre une meilleure compréhension. Les chapitres I et II nous ont en effet permis de mettre en lumière l'ambiguïté des contribuables-citoyens face aux comportements fiscalement déviants ; ceux-ci peinant à trouver un équilibre entre la condamnation et la tentation. Dans l'objectif de dissuader les contribuables de se laisser

tenter par l'évitement de l'impôt, l'État crée un certain nombre de mesures dont la mise en application est censée être assez exemplaire pour éviter la propagation de la tentation de la déviance au plus grand nombre. L'organisation du contrôle fiscal, les finalités qu'il vise et ses résultats témoignent de la volonté de l'État de lutter contre la fraude fiscale et de rétablir une certaine forme de justice fiscale. Or, en pratique, cette volonté affichée est loin d'être atteinte, puisque, nous le verrons, tous les contribuables n'ont pas le même pouvoir de négociation face aux agents de l'administration fiscale. Si l'impôt est pensé comme une voie de sortie de la crise économique en raison de son pouvoir redistributif, il ne semble pourtant pas parvenir à assurer l'égalité entre les contribuables et par-là même entre les citoyens, puisqu'il peut être facilement éludé par les contribuables les plus aisés (Chapitre III).

Le traitement pénal ne parvient pas non plus à rétablir l'idéal d'égalité entre les citoyens, ni même à les protéger de la fraude fiscale. En effet, La Cour des comptes souligne en 2010 puis en 2013 le manque de diversité dans les plaintes déposées par le ministre du Budget auprès du procureur de la République. Le filtre de la Commission des infractions fiscales conduit à un balisage des dossiers, à tel point que l'administration fiscale est quasiment assurée de ne jamais perdre un dossier de délit de fraude fiscale. Et pourtant, la « sécurité fiscale » des citoyens n'en est pas mieux assurée, puisque les auteurs de fraude fiscale bénéficient d'une quasi-impunité fiscale (Chapitre IV).

Les relations individuelles à l'impôt sont construites sur trois rationalités : utilitariste, cognitive et axiologique qui s'entremêlent au moment où le contribuable doit prendre la décision de déclarer ou non ses impôts. S'il décide d'éluder tout ou partie de l'impôt, il construit alors un système de justifications de bonne ou mauvaise foi lui permettant d'échapper à la culpabilité et/ou à l'opprobre social. Ce système de justification peut prendre des formes très variées et être mobilisé dans des cas extrêmement différents. Il est même des cas où la déviance fiscale est présentée en toute légitimité comme un outil de revendication politique. L'intérêt défendu par un citoyen-contribuable qui refuse de se plier à ses obligations fiscales n'est pas nécessairement et/ou uniquement utilitariste. Son comportement peut aussi se construire comme un acte d'opposition à une situation qu'il juge injuste ou de résistance face à un État ou à une action étatique qu'il considère comme illégitime. Désobéissance civile pour Henry David Thoreau qui refuse de se soumettre à l'impôt pour montrer son opposition à la guerre que veulent mener les États-Unis contre le Mexique, la déviance fiscale est aussi pensée comme un rejet plus global

du système de redistribution par le biais de la fiscalité. Les revendications sous-jacentes à la déviance fiscale perçue comme un acte militant sont plurielles et donnent à voir la diversité des réticences individuelles à l'impôt ainsi que leur inscription dans une certaine définition du juste (Chapitre V).

La question de la justice est centrale dans la lutte contre l' « insécurité fiscale ». Celle-ci ne pouvant être assurée par les seules réponses administratives et pénales données à la fraude et à l'évasion fiscales, il est nécessaire que les citoyens s'approprient le système fiscal, non pas simplement en consentant à un impôt préexistant, mais en construisant un impôt plus juste, grâce à la concertation citoyenne. C'est donc dans la concertation citoyenne autour de l'impôt que pourra naître un contrat social fiscal, seule manière d'assurer durablement la protection sociale de tous les citoyens (Chapitre VI).

PARTIE I : RELATION DU CONTRIBUABLE À LA FRAUDE ET À L'OPTIMISATION FISCALES : VERS UNE THÉORIE DE LA DÉVIANCE FISCALE

Notre recherche s'est inscrite dans une période de médiatisation forte des « grosses affaires » de fraude fiscale, impliquant notamment un ministre du Budget (Jérôme Cahuzac en 2012) et un secrétaire d'État (Thomas Thévenoud en 2014) en exercice. Cette forte médiatisation pourrait alors laisser entendre, en détournant l'adage de Kant, que la fraude fiscale « est la chose du monde la mieux partagée ». Si la fraude fiscale fait surtout parler d'elle quand elle est pratiquée par des contribuables médiatiques (hommes politiques, artistes ou sportifs), ces « affaires » ne sont absolument pas représentatives des dossiers traités quotidiennement par l'administration fiscale qui, comme nous le verrons au chapitre IV, a plutôt tendance à se focaliser sur des dossiers moins spectaculaires mais plus rentables. Cependant, leur forte médiatisation semble creuser un écart entre les élites économiques et politiques – qui défient leur rôle d'exemplarité en fraudant – et les classes sociales moyennes et défavorisées – qui souffrent de la crise économique.

Comme nous l'avons précisé en introduction, la fraude et l'évasion fiscales sont des conséquences logiques de la globalisation économique et de la mise en concurrence des systèmes fiscaux⁵². Les lois autorisent alors certains comportements visant à éluder l'impôt – à savoir les procédés d'optimisation – et en condamnent d'autres – les fraudes. Or, la sortie du cadre légal qui permettrait de différencier l'une de l'autre n'est pas si claire que cela ; il est même tout à fait possible de dire qu'elles s'inscrivent dans une continuité, comme nous le verrons ci-après. Comment peut-on alors lutter contre la fraude s'il n'est pas possible de distinguer de manière claire et précise le légal de l'illégal en matière fiscale ? Comment les citoyens-contribuables peuvent-ils s'y retrouver ?

La lutte contre la fraude fiscale doit s'inscrire dans une réflexion plus large non seulement sur les normes qui sont imposées aux contribuables, mais aussi sur celles qu'ils s'imposent à eux-mêmes dans le but de répondre aux obligations fiscales qui leur

⁵² Sur cette question, voir LEROY M., « Déviance fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique », *op.cit.* .

incombent. Comment se construit la décision des contribuables, qu'ils soient des particuliers ou des entreprises, au moment de déclarer l'impôt ? Quel est leur rapport aux normes fiscales imposées de l'extérieur par le législateur ? Si, comme nous le verrons dans la deuxième partie de ce travail, la fraude fiscale est peu sanctionnée en France, il est possible d'émettre l'hypothèse que l'adhésion à l'impôt n'est pas due à la seule peur de la sanction mais peut se constituer à travers d'autres types de rationalité. Quelles sont les rationalités mobilisées dans l'adhésion du contribuable à l'impôt ? S'il existe quelque chose comme une moralité fiscale, peut-on en déduire qu'elle constitue une barrière possible contre la tentation de l'évitement de l'impôt ?

Afin de répondre à ces questions, nous interrogerons dans un premier temps le rapport des citoyens-contribuables à l'impôt par le biais de leur représentation de la fraude et de l'évasion fiscales (chapitre I), avant d'élargir notre réflexion sur les illégalismes fiscaux à la notion de « déviance fiscale » (chapitre II).

CHAPITRE I : LES REPRÉSENTATIONS DE LA DÉVIANCE FISCALE EN FRANCE

La lutte contre la fraude fiscale est présentée comme une priorité par les États occidentaux, alors même que l'extension des possibilités de fraude s'est réalisée à l'intérieur du capitalisme économique et de la globalisation de l'économie. La victoire du capitalisme et de la conception d'un marché dérégulé n'a cependant pas conduit à l'éradication de l'impôt comme mode de financement de l'État. Celui-ci fonctionne toujours en effet sur un système d'imposition directe et indirecte qui met obligatoirement à contribution les citoyens. Un État même minimal ne peut survivre sans impôts et impose donc cette contrainte à l'intérieur même d'une dérégulation de l'économie de marché, dans laquelle l'État n'a plus le droit d'intervenir. L'impôt peut alors être perçu comme un îlot de contraintes et de règles fondé lui-même sur un ensemble de normes et de valeurs. Ces normes et ces valeurs sont en même temps celles que défend l'État dans ses politiques publiques en matière de fiscalité : équité, justice, redistribution, etc., et celles des contribuables qui décident de remplir justement ou non leur déclaration. Le droit fiscal français est fondé sur la notion de « consentement à l'impôt », induisant que les contribuables devraient nécessairement partager les normes et les valeurs défendues par l'État à travers son système fiscal. Or, cette notion de « consentement à l'impôt », semble bien loin de la réalité, autant pour les contribuables que pour le législateur qui a choisi de qualifier les contributions « d'obligatoires » et non de « consenties ». Dans quelle mesure les normes et valeurs sur lesquelles se construit le comportement fiscal des citoyens est-il influencé par celles que défendent l'État et ses institutions ? Afin de saisir le répertoire de normes et de valeurs mobilisées par les contribuables dans leurs prises de décision au moment de remplir leur déclaration d'impôt, nous nous sommes intéressés aux jugements que portent les citoyens-contribuables français sur les comportements fiscalement déviants.

Nous avons donc interrogé 2 200 contribuables français par le biais d'un questionnaire ainsi qu'une quinzaine d'autres par le biais d'entretiens semi-directifs sur la représentation qu'ils se font de la déviance fiscale. Nous pensions en effet qu'un questionnement indirect des valeurs et des normes par le biais du jugement sur des comportements présentés comme déviants nous permettrait de saisir plus aisément les

normes et les valeurs qui le sous-tendent. Aussi, partant de la question « Quelles sont les valeurs qui sous-tendent la représentation de la déviance fiscale en France ? », nous chercherons à comprendre comment se construit le rapport du contribuable à l'impôt.

Nous présenterons dans ce chapitre les résultats⁵³ de notre enquête sur la représentation de la déviance fiscale en France, étayée d'une quinzaine d'entretiens semi-directifs menés auprès de citoyens vivant sur le territoire français. Nous commencerons donc par nous interroger sur ce qui est jugé par les personnes interrogées comme un comportement « normal » dans le domaine de la fiscalité. Pour ce faire, nous avons demandé aux répondants de juger de la gravité de comportements légaux et illégaux ayant pour finalité d'éluider l'impôt. Nous cherchons ainsi à saisir ce qui constitue un comportement normal dans le domaine de la fiscalité.

À partir de l'affirmation de Marc Leroy, suivant lequel « l'idéologie de la contrainte de la mondialisation a valorisé la limitation de l'État fiscal social qui justifie l'optimisation comme norme de compétitivité économique »⁵⁴, nous nous demanderons si la « banalisation »⁵⁵ de la déviance fiscale a été intégrée par les citoyens-contribuables. Dans l'affirmative, les répondants à notre questionnaire devraient juger l'optimisation fiscale comme un comportement de faible gravité. Qu'en est-il vraiment ?

I. Représentations de la fraude et de l'évasion fiscales

Certains contribuables pratiquent l'optimisation ou la fraude fiscale, d'autres non, mais tous ont un avis sur ces deux types de comportement. Nous avons en effet pu remarquer à quel point l'évitement de l'impôt est un sujet qui intrigue. À l'énoncé de notre objet de recherche, la quasi-totalité de nos interlocuteurs, qu'ils soient des amis, des connaissances ou de parfaits inconnus ont un avis à donner sur la fraude fiscale. Souvent construits sur des « on-dit », ou sur des informations entendues ou lues dans la presse, les avis de ces témoins officieux n'en sont pas moins pertinents puisqu'ils nous renseignent sur le rapport qu'ils entretiennent à l'impôt et nous permettent ainsi d'enrichir notre réflexion. Nous avons pu remarquer d'emblée une certaine ambivalence dans les opinions énoncées spontanément, ambivalence entre une condamnation de la

⁵³ D'autres résultats sont présentés au chapitre VI.

⁵⁴ LEROY M., *Déviance fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique*, *op.cit.*

⁵⁵ *Ibid.*

fraude fiscale qui coûte cher à l'État et le sentiment d'une normalisation des illégalismes fiscaux.

Le discours sur l'évitement de l'impôt est toujours ambigu puisqu'il met en avant d'une part une certaine fierté d'être issu d'un pays ou d'une famille « championne de la fraude fiscale »⁵⁶, et d'autre part une condamnation de « ceux qui s'en mettent plein les poches ». Il s'agit alors de justifier une certaine défiance fiscale en généralisant les comportements frauduleux tout en condamnant la démesure : tout le monde le fait, oui, mais pas à la même échelle. Sont alors acceptables, et nous le verrons ci-après, les seules fraudes ou optimisations fiscales raisonnables.

Dans l'objectif de saisir les différentes représentations que construisent pour et par eux-mêmes les citoyens-contribuables sur la fraude et l'évasion fiscales, nous avons choisi de les interroger d'une part par le biais d'un questionnaire sur les représentations de la déviance fiscale et d'autre part dans le cadre d'entretiens semi-directifs, dont nous présentons ici les résultats.

A. Trois types de représentation de la fraude et de l'évasion fiscales

1. Présentation du questionnaire : hypothèses et méthodes

Notre questionnaire intitulé *Représentations de la déviance fiscale en France* est fondé sur l'appréhension de différentes recherches qui ont été menées à l'étranger, et notamment aux États-Unis, en Australie et en Suisse⁵⁷, sur le rapport du contribuable à l'impôt et plus particulièrement sur l'influence de la moralité fiscale sur son comportement face à l'acte déclaratif.

Nous avons essayé de comprendre comment la rationalité axiologique s'intègre aux deux autres types de rationalités – économiques et cognitives – exposées par Marc

⁵⁶ Le rejet de la mission de contrôle de l'administration fiscale se focalise sur la personne du contrôleur des impôts. Il est représenté dans la culture populaire sous différentes formes : comme un personnage austère et incorruptible, avec le personnage de Claudius Malosinus dans la Bande Dessinée *Astérix en Helvétie* ; comme un vampire prêt à « vous sucer jusqu'au sang » pour les Inconnus dans leur chanson *Rap tout* ; comme une fouine qui ne peut s'empêcher de faire son métier et qu'il faut à tout prix essayer de berner, avec le personnage de Lucien Cheval dans le *Dîner de con*, ou comme une personne stupide et facile à berner dans *La Soif de l'or*.

⁵⁷ Enquêtes de l'administration fiscale des États-Unis, de l'administration fiscale australienne, CREMA (Center of Research in Economics, Management and Arts) en Suisse.

Leroy dans son article « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt »⁵⁸ et comment ces trois rationalités entrent en interaction dans la prise de décision du contribuable au moment de l'acte déclaratif. Partant d'un article de Frey⁵⁹, intitulé *The Role of Deterrence and Tax Morale in Taxation in the European Union*, publié en 2003, nous avons cherché à questionner l'influence de la relation qu'entretiennent les contribuables avec l'État et l'administration fiscale sur leur perception de l'impôt et sur leur tolérance face à la déviance fiscale. Pour Frey, plus le contribuable perçoit l'État, ses institutions, ses administrations et notamment l'administration fiscale comme justes et honnêtes, plus il sera susceptible de condamner les comportements visant à l'évitement de l'impôt et donc de consentir à l'impôt.

Les questions posées dans notre questionnaire sont sous-tendues par celle de la représentation que se font les contribuables de la fraude et de l'évasion fiscales. Nous avons en effet cherché à tester le rapport du citoyen à la déviance fiscale pour mieux saisir l'état du civisme fiscal en France. Nous sommes partis de l'idée défendue par Günter Schmolders⁶⁰, que le meilleur moyen de savoir pourquoi un contribuable déclare et paie ses impôts est de questionner sa tolérance à la fraude et à l'évasion fiscales. Nous faisons alors l'hypothèse que plus le contribuable est tolérant à ces comportements, moins il consent à l'impôt, hypothèse que nous tenterons de valider ou d'invalider grâce aux réponses données à notre questionnaire sur la « Représentation de la déviance fiscale en France ».

La question qui a d'abord aiguillé notre enquête est celle-ci : « Pourquoi les contribuables contribuent-ils ? ». Si cette question paraît simple et naïve de prime abord, il est pourtant nécessaire de la poser. Le fait de devoir se déposséder soi-même d'une partie de ses revenus personnels au bénéfice du collectif semble en effet être en opposition totale avec la rationalité économique, pensée comme un souci d'améliorer sa situation économique. On peut alors penser que le contribuable devrait plutôt avoir tendance à éluder l'impôt. Or, ce n'est pas le cas. Comment peut-on alors comprendre ce choix qui semble paradoxal ?

⁵⁸ LEROY M., « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *op.cit.*

⁵⁹ FREY B. S., *The Role of Deterrence and Tax Morale in Taxation in the European Union*, *European Review*, 11, 3, 2003, pp. 385-406.

⁶⁰ SCHMÖLDERS G., *Psychologie des finances et de l'impôt*, Paris, PUF, collection SUP, 1973.

Suivant les enquêtes sur l'état de la moralité fiscale, le comportement des contribuables n'est pas guidé par la seule rationalité économique. La probabilité pour un particulier de subir un contrôle fiscal est en effet tellement faible que si la rationalité économique était le principe d'action dans l'acte déclaratif, alors tous les contribuables chercheraient à éluder l'impôt tout en continuant à bénéficier des services publics. Le calcul de la probabilité des pertes induites par une sanction de l'évitement illégal de l'impôt et des gains assurés par ce même évitement devrait conduire le contribuable à frauder. Or, ce n'est pas nécessairement le cas. C'est là le point de départ des enquêtes du CREMA⁶¹, mais aussi des administrations fiscales américaines et australiennes sur l'influence de la moralité fiscale dans l'acceptation de l'impôt par les citoyens.

Ces enquêtes sur la moralité fiscale soulignent qu'il existe un écart important entre le nombre supposé de fraudeurs fiscaux qui ne représentent qu'une petite minorité des contribuables, et la représentation que se fait l'opinion publique de la fraude fiscale. De nombreuses recherches font en effet le constat de l'ambiguïté du contribuable qui, alors même qu'il fait montre d'une importante tolérance face à la fraude fiscale, ne fraude pas pour autant. Selon les résultats de deux enquêtes menées par Jean Dubergé en 1961 et en 1965 en France, seules 46% des personnes interrogées en 1961 et 42% en 1965 condamnent la fraude fiscale. En 1973, en Allemagne, Günter Schmolders confirme cette observation en montrant que 4% des personnes interrogées répondent « un voleur » à la question « Laquelle de ces personnes placeriez-vous au même niveau qu'un fraudeur fiscal ? », préférant, pour 43% l'assimiler à « un homme d'affaires rusé »⁶². Douze ans plus tard, en 1985, André Laurens montre que la minorité numérique des fraudeurs s'est instituée en « majorité psychologique », en se basant sur des enquêtes réalisées par l'IFRES, en 1984. Celles-ci montrent que 31% des personnes interrogées jugent la fraude fiscale « plutôt condamnable », 31% « plutôt compréhensible » et 29% « plutôt inévitable »⁶³. Une enquête internationale sur les valeurs menées entre 2005 et

⁶¹ Sur cette question, lire les enquêtes suivantes : *What Shapes the Attitudes Towards Paying Taxes? Evidence from Switzerland, Belgium and Spain* (2005) de B. Torgler et F. Schneider, *Tax Morale and Fiscal Policy* (2005) de B. Torgler et C.A. Schaltegger, *Effects of Tax Morale on Tax Compliance- Experimental and Survey Evidence* (2005) de R.G. Cummings, J. Martinez-Vazquez, M. McKee, B. Torgler, mais aussi l'article référence sur la question de la rationalité économique du contribuable : *Income Tax Evasion- A Theoretical Analysis, Tax fraud and non-compliance* (1972) de M.C. Allingham et A. Sandmo.

⁶² SCHMÖLDERS G., *Psychologie des finances et de l'impôt*, Paris, *op.cit.*, pp. 106-108.

⁶³ LAURENS A., Enquêtes réalisées par l'IFRES en 84, in RICHARD, « Le contrôle fiscal et les politiques publiques », in LAMBERT, *Contrôle fiscal, Principes et Pratiques* ».

2009⁶⁴ révèle qu'en France 47,8% des répondants (soit 479 répondants sur 1001) jugent qu'il n'est jamais justifiable de frauder les impôts et, par conséquent que plus de la moitié des personnes interrogées jugent que cette action peut trouver une justification ; 3,8% pensent que cette infraction est toujours justifiable. Si les statistiques évoluent peu entre 1961 et 2009, il n'en demeure pas moins que dans toutes ces enquêtes, la majorité des répondants estiment que l'évitement illégal de l'impôt est justifiable et donc acceptable.

Partant de ces travaux et de la constatation qu'aucun chercheur français spécialisé dans ce domaine n'a interrogé le rapport des contribuables à l'impôt depuis les enquêtes de Jean Dubergé, la nécessité de remédier à cette lacune s'est imposée à nous. Nous avons ainsi choisi d'interroger des contribuables soumis aux prélèvements obligatoires sur leurs représentations de la déviance fiscale par le biais d'un questionnaire. Pour le construire et le diffuser au mieux, nous nous sommes associés à la CGT Finances⁶⁵ profitant ainsi non seulement de son expertise, mais aussi de son réseau et de son savoir-faire.

La construction de ce questionnaire s'est faite en deux temps. Nous avons tout d'abord fait des propositions de questions en nous inspirant de celles qui ont été posées dans des enquêtes déjà existantes, mais aussi d'entretiens semi-directifs exploratoires menés au préalable auprès d'une dizaine d'étudiants ou amis de notre entourage. Ces propositions ont ensuite été discutées, amendées et étayées par Alexandre Derigny de la CGT Finances. Quand nous sommes parvenus à un consensus sur les questions que nous souhaitions poser aux contribuables, nous avons procédé à une phase de test auprès d'une quinzaine de personnes volontaires au sein de nos réseaux personnels. Ces tests nous ont conduits à introduire quelques modifications dans la formulation des questions jugées trop complexes ou peu claires. Le questionnaire a ensuite été mis en page par Arnaud Le Roi, puis diffusé séparément auprès de nos réseaux respectifs.

⁶⁴ *World Values Survey Wave 5 : 2005-2009, Online Data Analysis*
[<http://www.worldvaluessurvey.org/WVSONline.jsp>].

Nous nous concentrons sur les résultats de cette enquête plutôt que sur ceux de la « vague 6 », qui n'a pas été menée en France.

⁶⁵ L'association avec la CGT Finances est née d'une discussion suite à une série d'entretiens avec des anciens contrôleurs des impôts. La CGT Finances souhaitait mieux connaître le rapport des contribuables français à l'impôt, ainsi que le jugement qu'ils portent sur la fraude et l'évasion fiscales. Nous avons donc décidé de collaborer ensemble sur la conception et la diffusion d'un questionnaire. La CGT Finances a financé l'hébergement des sites internet dédiés aux questionnaires, ainsi que l'impression des questionnaires papier. En contrepartie, nous avons pensé les grandes lignes du questionnaire et contribué à la rédaction d'un document de synthèse à destination des militants de la CGT.

Ce questionnaire n'a pas été administré en face à face mais a été auto-administré par les répondants, grâce à deux canaux de diffusion différents : un questionnaire papier et deux sites internet dédiés. De notre côté, nous avons commencé à diffuser le questionnaire en version papier aux étudiants de l'université Versailles-St-Quentin ainsi qu'à leurs parents. Nous avons en effet profité d'un cours magistral de première année de licence de droit donné par le professeur Xavier Crettiez, pour distribuer nos questionnaires papiers à des étudiants. La distribution du questionnaire a été accompagnée de consignes, rappelant la garantie de l'anonymat et l'intérêt de ce questionnaire, et soulignant qu'il n'était pas nécessaire d'avoir déjà rempli une déclaration d'impôt sur le revenu pour pouvoir y répondre. Chaque étudiant a reçu plusieurs questionnaires, un pour lui et les autres pour les membres de sa famille. Les étudiants avaient ensuite la possibilité de renvoyer ces questionnaires par courrier postal dans notre laboratoire ou de les déposer à l'accueil de l'université, dans une boîte dédiée. Cette méthode n'a pas été très concluante, puisqu'elle ne nous a permis d'obtenir qu'une trentaine de questionnaires sur les 400 distribués.

Par ailleurs, Arnaud Le Roi, de la CGT Finances a créé deux sites internet dédiés au questionnaire : le premier pour la CGT Finances et le second pour nous⁶⁶. Nous avons donc diffusé le lien vers les sites internet en partant de nos propres réseaux respectifs. La CGT Finances a diffusé le lien vers le questionnaire au sein du réseau CGT, auprès de ses partenaires sociaux ainsi que des autres syndicats. De notre côté, nous avons diffusé le lien de notre questionnaire par le biais des réseaux sociaux, tels que *Facebook* ou *Twitter*, ainsi que par mail aux députés et aux sénateurs.

Si nous avons choisi dans un premier temps de diffuser notre questionnaire séparément, la première analyse des réponses nous a permis de nous rendre très rapidement compte qu'il était tout à fait possible et pertinent de rassembler les réponses pour en faire une étude conjointe. La méthode de diffusion *via* deux sites internet dédiés a été très

⁶⁶ Pour consulter le questionnaire, ainsi que les premières conclusions publiées par la CGT Finances, voir le site [www.impotetmoi.fr].

efficace, puisqu'elle nous a permis d'obtenir un nombre important de réponses : 2 708, dont 2 200 complètes⁶⁷.

Les réseaux sociaux sont un vecteur privilégié pour la diffusion de ce type de document, puisque ces plates-formes d'échange sont construites autour de l'idée du partage d'informations. Tout est mis en œuvre pour que le partage se fasse simplement, quasi-automatiquement. Il a été par conséquent très aisé de demander à notre réseau de partager le lien vers le site internet hébergeant le questionnaire. En revanche, ce type de diffusion engendre logiquement un problème tout à fait particulier : celui du réseau clos. En partant d'un réseau d'amis ou de connaissances déjà constitué, les personnes atteintes par l'information ne possèdent pas des caractéristiques sociologiques très variées, ce qui pose un problème de représentativité dans notre panel de répondants⁶⁸.

C'est la raison pour laquelle nous avons choisi d'étayer les résultats de notre questionnaire par une série de quinze entretiens semi-directifs menés avec des contribuables français d'âges, de niveaux d'étude, de professions, de niveaux sociaux et de couleurs politiques divers. Les personnes interrogées ont été choisies en fonction de leurs caractéristiques sociologiques. Tous les entretiens ont été menés en face à face en suivant la grille utilisée dans le questionnaire. Les questions posées sont les mêmes, mais la forme de l'entretien permet d'améliorer la compréhension des valeurs et des

⁶⁷ L'écart entre le nombre de réponses complètes et le nombre total de réponses ne peut être analysé, puisque bon nombre des réponses incomplètes le sont en raison de problèmes informatiques en début d'exploitation des sites internet. Il est impossible de savoir si le répondant a quitté volontairement ou involontairement le site internet hébergeant le questionnaire. Nous n'avons donc pas pris en compte les réponses incomplètes dans nos résultats pour éviter les doublons qui seraient dus à une reconnexion sur le site après une erreur ayant poussé le répondant à le quitter une première fois.

⁶⁸ Comme nous le verrons ci-après, l'opinion politique des répondants joue un rôle extrêmement important en terme de relation à l'impôt. Le fait que nos répondants soient en majorité de gauche et d'extrême gauche pourrait nous conduire à remettre en cause nos résultats. Or, nous pensons qu'ils demeurent pertinents et ce, pour plusieurs raisons. D'abord, les opinions politiques portées par un individu ne sont pas toujours arrêtées mais peuvent dépendre de la conjoncture politique. Notre enquête s'est déroulée quelques mois avant les élections présidentielles qui se sont soldées par une victoire de la gauche. L'opinion publique était, à ce moment-là, plutôt tournée vers des valeurs traditionnellement reliées à la gauche : « égalité de tous les citoyens », « justice sociale », « taxation des plus aisés ». Par ailleurs, il est tout à fait intéressant de tester l'effectivité de ces valeurs pour les citoyens votant à gauche. S'ils semblent vouloir défendre l'égalité et la redistribution des richesses, ils devraient alors avoir un comportement fiscal exemplaire. Notre recherche, plutôt centrée sur les personnes votant à gauche permet de répondre à cette question. Enfin, conscients des difficultés liées à l'aspect non-représentatif de notre travail, nous avons choisi d'étayer l'enquête quantitative par une étude qualitative fondée sur quinze entretiens semi-directifs menés avec des contribuables montrant des caractéristiques sociologiques très différentes et en ce sens, plus représentatives de la société française.

normes qui sous-tendent les représentations que se font les contribuables français. Dans la grande majorité des cas nous avons pu remarquer que les réponses données dans les entretiens semi-directifs ne s'opposent pas à celles données dans le questionnaire mais viennent plutôt les appuyer.

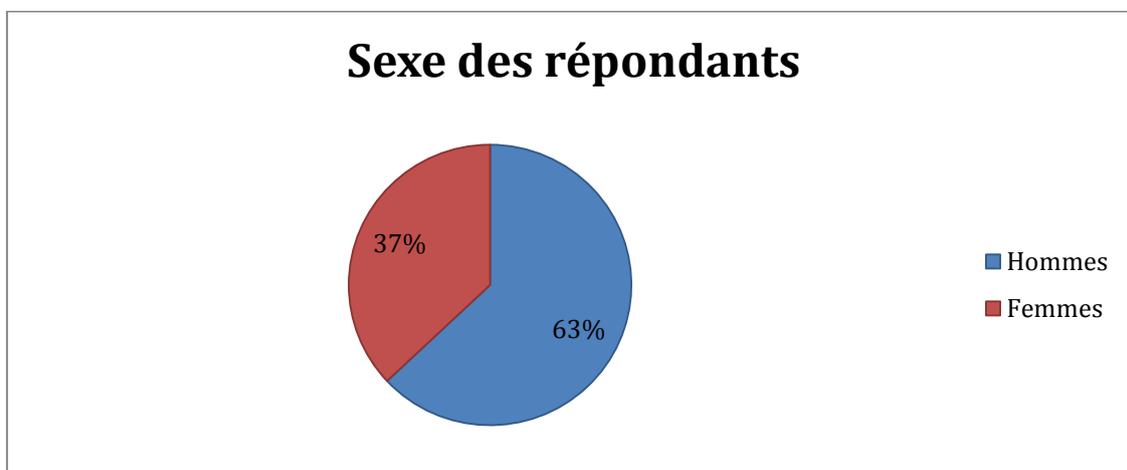
Au terme de notre recherche, la population étudiée n'est pas représentative mais elle est suffisamment importante pour nous donner une idée assez précise de la représentation que se font les contribuables de la déviance fiscale en France. Nous présentons ici les résultats de notre questionnaire intitulé *La représentation de la déviance fiscale en France* que nous étayerons d'extraits d'entretiens et de comparaisons avec des études menées dans des laboratoires étrangers et notamment au CREMA.

Commençons d'abord par nous intéresser à la population étudiée.

2. La population étudiée

Le sexe des répondants

Tableau 1 : Sexe des répondants



L'écart de représentativité entre les femmes et les hommes est important puisque seulement 37% des répondants sont des femmes. Dans l'inconscient collectif, il est pour habitude de penser que les femmes sont moins délinquantes que les hommes et par-là même plus respectueuses de la loi, des règles et des normes morales. Nous souhaitons savoir si, dans le domaine de la fiscalité, le fait d'être femme induit un comportement

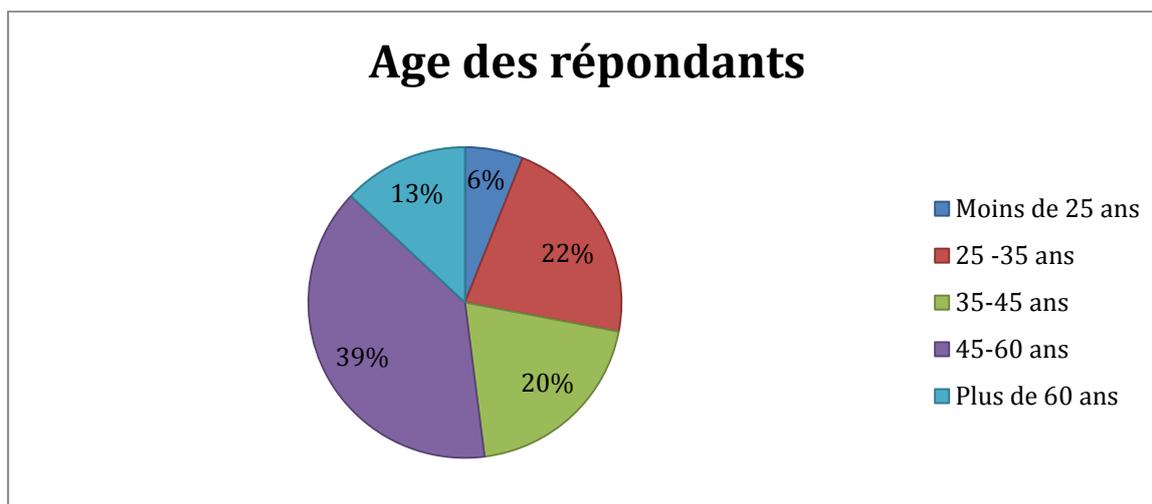
différent face à l'impôt et une condamnation plus importante de la fraude et de l'évasion fiscales.

Au vu de nos résultats, nous pouvons affirmer que la variable « genre » n'a que très peu d'influence sur la condamnation de la fraude et de l'évasion fiscales. C'est aussi ce qu'affirme une recherche espagnole menée par Gloria Alarcon Garcia, Arielle Beyaert et Laura de Pablos⁶⁹: « *finally, the results also show that there are gender differences in fiscal awareness. To be of one sex or the other, by itself, does not make a difference. What differs is how some of the factors that determine whether an individual will reject or not fiscal fraud will differ between male and female* »⁷⁰.

Si le genre n'a que très peu d'influence sur la moralité fiscale, d'autres facteurs sont eux, très influents. Comme nous le verrons, l'orientation politique et l'âge des répondants sont les variables les plus significatives dans la détermination du niveau de leur moralité fiscale.

L'âge des répondants

Tableau 2 : Âge des répondants



⁶⁹ ALARCON G., BEYAERT A., PABLOS L., Fiscal Awareness : a study of female attitude toward frauds in Spain, in PICKHARDT M., PRINZ A. (eds) *Tax Evasion and the Shadow Economy*, Edward Elgar, 2012, partie II, chapitre 3.

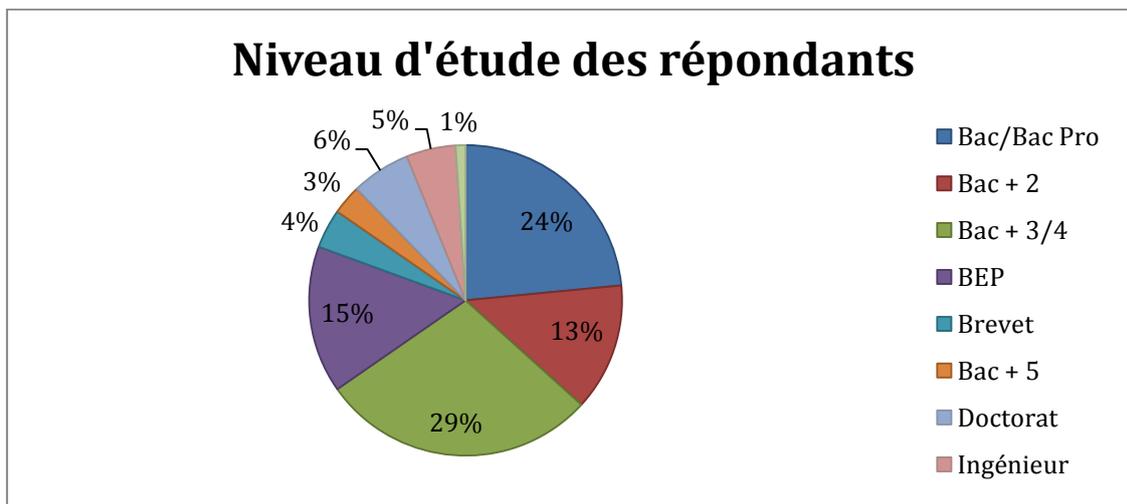
⁷⁰ « *Finalment, les résultats montrent aussi qu'il y a des différences « genrées » dans la conscience fiscale. Cependant, être d'un sexe ou d'un autre, ne fait aucune différence en soi. La distinction se situe bien plutôt dans certains facteurs déterminant en termes de rejet ou non de la fraude fiscale, qui diffèrent eux-mêmes en fonction du genre.* »

Le questionnaire a été distribué à des personnes majeures, susceptibles de payer un ou des impôts à l'État, mais non pas nécessairement sous la forme d'un impôt sur le revenu. Toute personne consommant sur le territoire français est nécessairement soumise à un impôt sur la consommation prenant la forme d'une taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Nous avons choisi d'élargir le champ de nos répondants en y incluant toute personne majeure vivant et par-là même consommant sur le territoire français.

Notre population se divise ainsi : 6% a moins de 25 ans, 22% a entre 25 et moins de 35 ans, 20% a entre 35 et moins de 45 ans, 39% a entre 45 et 60 ans et 13% a plus de 60 ans. La catégorie des moins de 25 ans est sous-représentée mais semble être tout de même pertinente puisqu'elle réunit des jeunes qui n'ont encore qu'une relation très éloignée avec le système fiscal dans son ensemble et avec l'administration fiscale en particulier. Cette classe d'âge se détache de la population générale en raison de sa grande tolérance à la fraude et à l'évasion fiscales.

Le niveau d'étude des répondants

Tableau 3 : Niveau d'étude des répondants

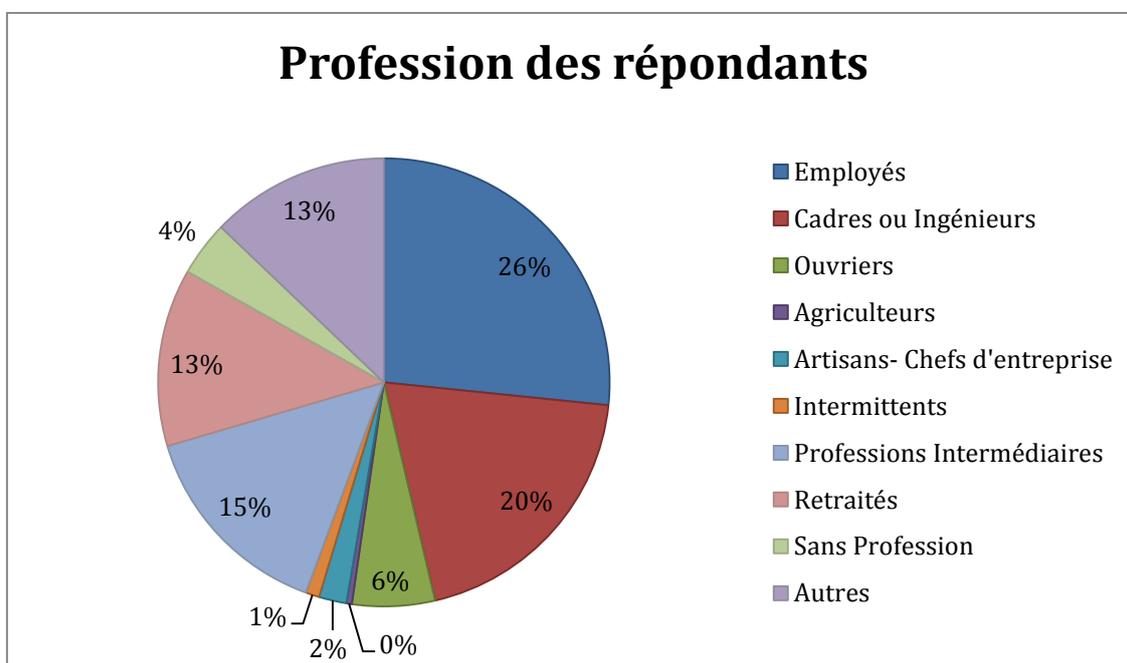


La population étudiée a en majorité un niveau baccalauréat et plus. Suivant une recherche menée par l'OCDE à partir des enquêtes sur l'emploi de l'INSEE et publiée dans un rapport sur *L'état de l'enseignement supérieur et de la recherche*, daté de 2010, ce sont les plus jeunes (les moins de 35 ans), qui sont les plus diplômés. Il semblerait

que le niveau d'étude n'ait de réelle influence sur la perception du système fiscal et des comportements visant à l'évitement de l'impôt qu'en raison de l'âge des répondants, même si nous avons pu observer une tendance des personnes très diplômées à montrer une tolérance face à certains types de déviance fiscale que nous considérons comme « des petits arrangements avec l'impôt »⁷¹ : gonflement des frais pour obtenir des déductions d'impôts plus importantes, déclaration d'un enfant à charge injustifiée, etc.

La profession des répondants

Tableau 4 : Profession des répondants



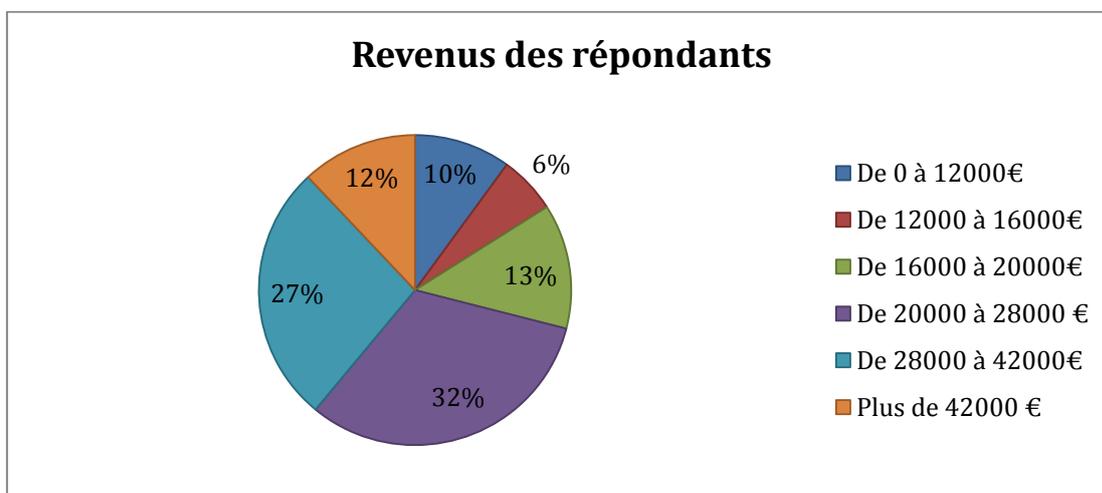
La population étudiée comporte une majorité d'employés (26%) et de cadres ou ingénieurs (21%). Viennent ensuite les professions intermédiaires (14%) et les retraités (12%). Bien que peu représentative, notre population se compose tout de même de représentants de chaque catégorie de métier, suivant la classification INSEE. 7% des répondants sont sans profession (ou étudiants), 6% sont ouvriers, 2% sont artisans ou chefs d'entreprise et 0,4% sont agriculteurs.

⁷¹ Cette expression « petits arrangements avec l'impôt », est calquée sur l'expression « petits arrangements avec la probité », utilisée par Pierre Lascoumes dans son ouvrage intitulé *Favoritisme et corruption à la française. Petits arrangements avec la probité*, publié aux Presses de Sciences Po en 2010.

Nous avons pu remarquer que les professions des répondants ne sont pas déterminantes dans la perception de la fraude et de l'évasion fiscales et par conséquent dans le consentement à l'impôt. Ces variables n'apparaissent en effet quasiment jamais dans la classification en quatre groupes de contribuables.

Le revenu des répondants

Tableau 5 : Revenu des répondants



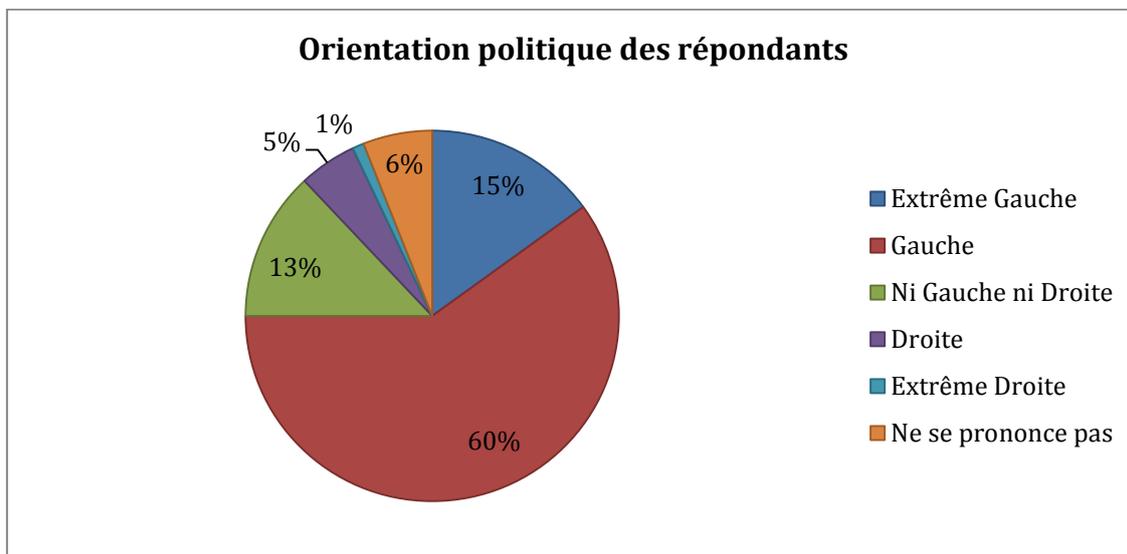
Afin d'obtenir des résultats précis pour le facteur « revenus », nous avons choisi de partir du barème d'imposition de 2010 en France puis de découper les tranches qui nous semblaient réunir une part trop importante de la population et de rabaisser le seuil de la dernière tranche d'imposition. La population étudiée par notre questionnaire a des revenus plus importants que la population générale française, puisque 69% des répondants se situent au-dessus du salaire médian de 2010, qui s'élevait, selon l'INSEE, à 1 653€/mois, soit 19 836€/an.

Cette variable a une influence sur la représentation de la fraude et l'évasion fiscales. Les personnes ayant des revenus très bas, voire quasiment nuls y sont plus tolérants que la population générale. Cette tendance se retrouve aussi parmi les plus hauts revenus qui tolèrent mieux l'optimisation fiscale ainsi que « les petits arrangements avec l'impôt » que la population générale, mais moins que les personnes âgées de moins de 25 ans. Nous pouvons faire une corrélation entre les bas revenus et l'âge des répondants. 66%

des moins de 25 ans que nous avons interrogés perçoivent un revenu inférieur à 12 000€ par an.

L'orientation politique des répondants

Tableau 6 : Orientation politique des répondants



C'est pour la variable « orientation politique », que nous observons la répartition la moins représentative. En effet, 75% des répondants votent à gauche et à l'extrême gauche, contre 6% à droite et à l'extrême droite et 13% « ni à gauche, ni à droite ». Cet important déséquilibre est induit par la méthode de diffusion de notre questionnaire, effectuée à partir de nos réseaux respectifs. Il peut cependant être nuancé par le fait que chacune des orientations politiques proposées est non seulement représentée dans les résultats obtenus mais a par ailleurs une influence importante sur la façon de concevoir le système fiscal et de juger la fraude et l'évasion fiscales. Bien que peu représentées, les personnes votant à droite et à l'extrême droite se démarquent significativement des personnes votant à gauche et à l'extrême gauche.

Cette variable est, avec celle de l'âge, la plus déterminante dans la construction de la relation entre le contribuable et le système fiscal.

3. Trois types de représentation de la déviance fiscale

Les analyses des résultats de ce questionnaire nous ont permis de mettre en lumière l'importance des valeurs morales et politiques dans le consentement ou le non-consentement à l'impôt. Celles-ci, bien que portées individuellement, sous-tendent non seulement l'impôt comme concept, mais aussi l'impôt tel qu'il est défini par une époque particulière, en fonction du contexte historique et économique et de la sensibilité politique dominante. Les représentations du système fiscal que construisent pour eux-mêmes les contribuables sont influencées par le rapport qu'ils entretiennent à l'État⁷² et à l'administration fiscale et peuvent être révélées par et dans leurs représentations de la déviance fiscale.

Quatre groupes de contribuables

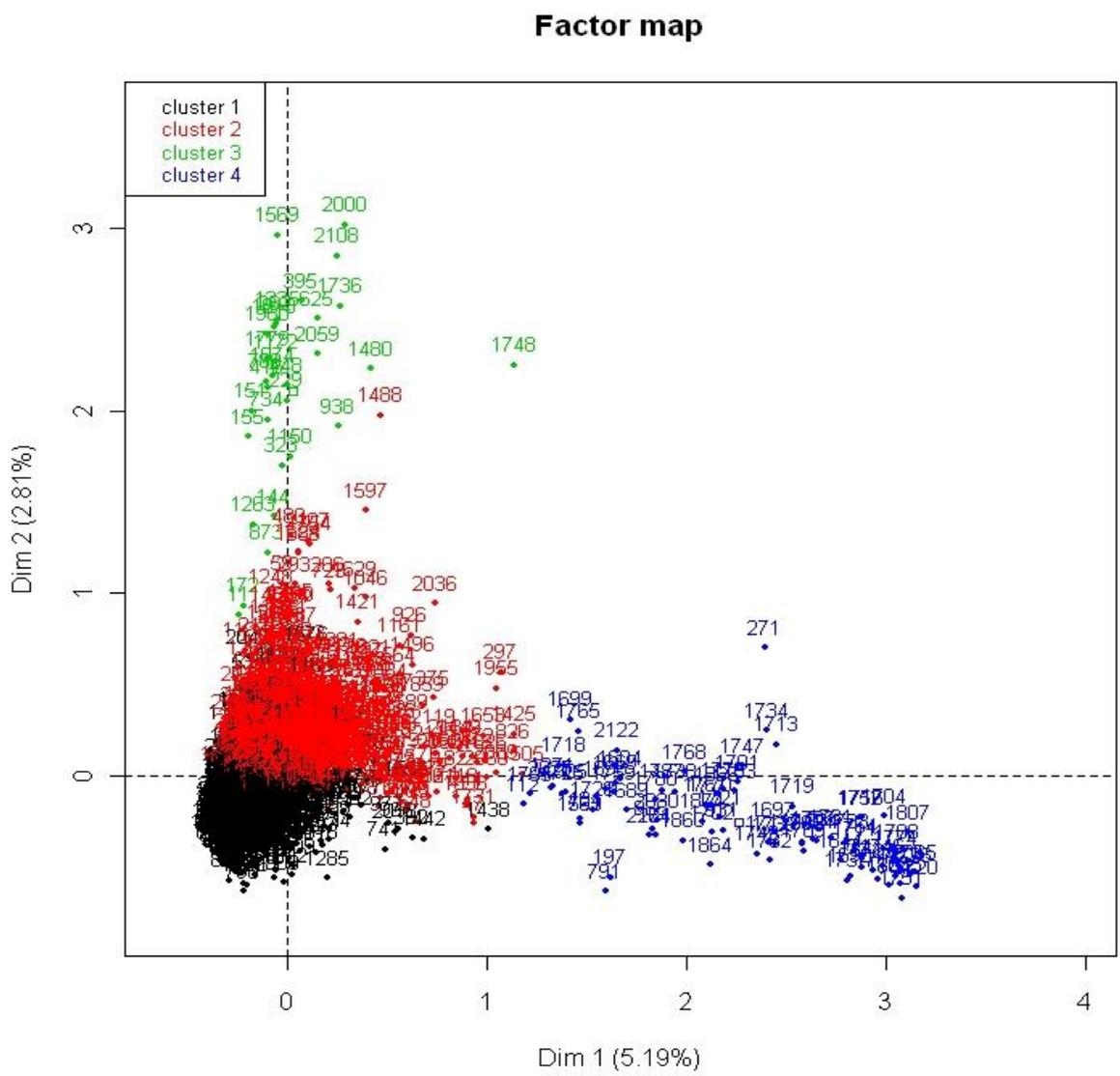
Suivant Günter Schmolders, nous pensons que la représentation de la fraude et de l'évasion fiscales que se construisent pour eux-mêmes les contribuables est un point d'entrée tout à fait pertinent dans la question du civisme fiscal⁷³. Nous cherchons en effet à comprendre quelles sont les normes qui motivent et régulent le comportement du contribuable ; pour ce faire, nous avons d'abord porté notre regard sur les comportements d'évitement légaux ou illégaux que les citoyens-contribuables condamnent. Il s'agit alors de demander aux répondants de juger de la gravité de ces comportements qu'ils soient légaux ou non, pour tenter de saisir la manière dont se construit le civisme fiscal et les normes sur lesquelles il est assis. Nous avons ainsi pu diviser notre population en quatre groupes distincts, dont voici la répartition⁷⁴ :

⁷² C'est ce que nous verrons au chapitre VI.

⁷³ SCHMÖLDERS G., *op.cit.*

⁷⁴ Sophie Peaucellier, statisticienne du laboratoire CESDIP a effectué cette classification grâce au logiciel R. Elle a appliqué la méthode de Classification Ascendante Hiérarchique (CAH) sur les coordonnées des individus sur les axes factoriels de la seconde ACM. Cette méthode repose sur l'algorithme de Ward, qui regroupe les individus les plus semblables.

Tableau 7 : Classification des répondants



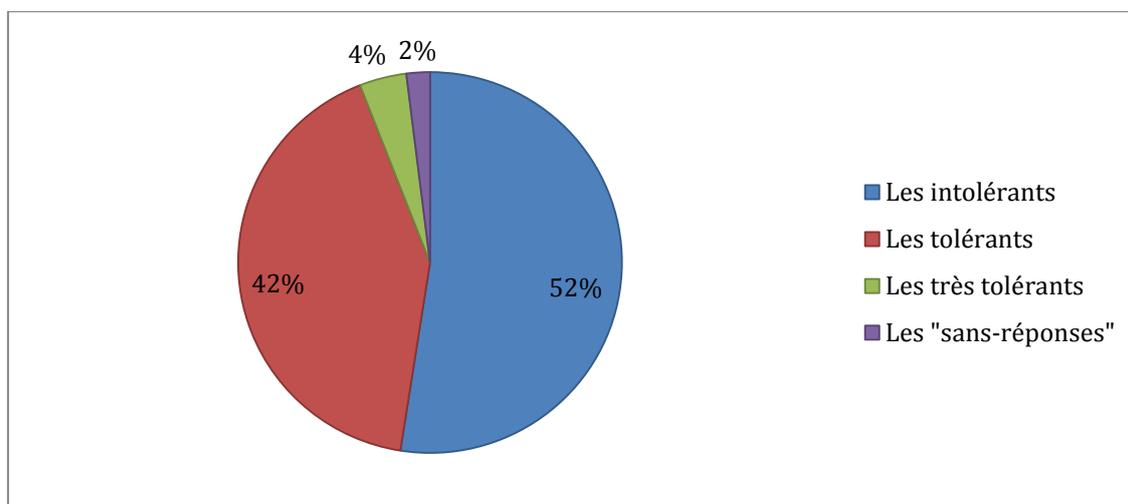
Comme nous pouvons le voir, la grande majorité des répondants se situe au centre du graphique. Cela signifie qu'il y a consensus sur la plupart des réponses données au questionnaire. Les deux groupes qui se distinguent vraiment sont ceux que nous avons nommé le groupe des « sans-réponses », représenté par la couleur verte et le groupe des « très tolérants » aux comportements d'évitement de l'impôt, représenté par la couleur bleue. La couleur rouge représente quant à elle les « intolérants » à la fraude et à l'évasion fiscales et le noir les « tolérants ». Bien qu'inégaux en termes de nombre

d'individus les composant, ces groupes possèdent chacun⁷⁵ des caractéristiques tout à fait pertinentes et significatives pour notre étude.

Nous avons donc divisé notre panel en quatre groupes en fonction de leur degré de tolérance à la fraude et à l'évasion fiscales. Ces quatre groupes sont : « les intolérants », « les tolérants », « les sans-réponses », « les très tolérants ».

Voici la répartition de notre population à l'intérieur de ces quatre groupes :

Tableau 8 : Répartition des répondants dans les quatre classes de contribuables



« Les intolérants »

Le groupe des « intolérants » se définit par un jugement sévère de la fraude et de l'évasion fiscales. Pour eux, les infractions proposées sont toujours très graves ou plutôt graves. Cette catégorie recouvre 1 152 répondants, soit 52% de la population étudiée. Les intolérants jugent par exemple qu'il est très grave de placer de l'argent dans un paradis fiscal, de faire des transferts d'argent sur un compte à l'étranger et de ne pas les déclarer à l'administration fiscale, de s'exiler fiscalement ou de ne pas déclarer ses revenus.

Il est possible de définir les intolérants par certaines caractéristiques socio-économiques proposées en première partie de ce questionnaire. Celles-ci ressortent de la classification proposée par le logiciel R en tant qu'elles ont une influence significative dans la

⁷⁵ A l'exception de celui des « sans-réponses », que nous évacuerons rapidement de nos analyses.

constitution du jugement porté sur les différentes formes de d'évitement de l'impôt. Il en sera de même pour les groupes des « tolérants » et des « intolérants ».

Les « intolérants » face à l'évitement de l'impôt votent plutôt à l'extrême gauche, ont plus de 45 ans, sont mariés et ont un niveau d'étude relativement bas puisqu'il ne dépasse pas celui du baccalauréat. Leurs revenus annuels nets sont compris dans une fourchette allant de 28 000 à 42 000€.

« Les tolérants »

Les tolérants se définissent par un jugement plutôt conciliant sur la fraude et l'évasion fiscales. Dans cette catégorie de population, les infractions proposées sont jugées « plutôt pas graves ». Elle recouvre 924 répondants, soit 42% de la population étudiée.

« Les tolérants » jugent qu'il est « plutôt pas grave » pour un particulier de placer son argent dans un paradis fiscal, de transférer son argent sur un compte à l'étranger et de ne pas le déclarer à l'administration fiscale, de ne pas déclarer ses revenus et, pour une entreprise, de ne pas payer les cotisations sociales pour faire des bénéfices et de faire des fausses factures.

Tout comme pour le groupe précédent, nous pouvons mettre en évidence des variables permettant de décrire les individus qui composent le groupe des « tolérants » :

Ils sont majoritairement âgés de 25-35 ans et sont célibataires. Il semblerait que ce groupe réunisse une grande majorité d'étudiants bénéficiant de revenus très bas, voire inexistant.

« Les sans-réponses »

Le groupe des « sans-réponses » réunit les participants qui n'ont pas répondu à la grande majorité des questions et particulièrement celles concernant la gravité des infractions, qu'elles soient fiscales ou non. Cette catégorie recouvre 35 répondants, soit 2% de la population étudiée.

Le groupe des « sans-réponses » n'est pas défini selon des critères socio-économiques et professionnels. La seule caractéristique reliant les individus entre eux est le fait de ne pas répondre aux questions demandant un jugement sur les comportements d'évitement de l'impôt. Nous pensons que ce groupe n'est pas pertinent pour notre recherche, puisqu'il ne dit rien sur les représentations de ces comportements. Pour cette raison, nous choisissons de ne plus nous intéresser à ce groupe dans les analyses qui vont suivre.

« Les très tolérants »

La catégorie des « très tolérants » face à la fraude et à l'évasion fiscales réunit les personnes qui jugent la grande majorité des infractions proposées « pas grave[s] du tout ». Elle recoupe 81 répondants, soit 4% de la population étudiée.

Les très tolérants sont 81% à juger qu'il n'est « pas grave du tout » de placer son argent dans un paradis fiscal, 84% à penser qu'il n'est « pas grave du tout » de frauder ses impôts, 88% à penser qu'il « n'est pas grave du tout » de ne pas déclarer ses revenus et 79% à penser qu'il n'est « pas grave » de sous-estimer la valeur de ses biens pour ne pas payer l'ISF.

Les « très tolérants » face à la fraude fiscale, bien qu'étant un groupe minoritaire par rapport aux « intolérants » et aux « tolérants » sont toutefois sociologiquement bien définis. L'analyse des correspondances multiples (ACM) effectuées avec le logiciel R montre en effet que ce groupe peut être déterminé selon des caractéristiques socio-économiques qui permettent de le démarquer significativement des autres groupes.

Les individus composant ce groupe des « très tolérants », sont, en majorité des hommes de moins de 25 ans, qui ont des revenus annuels allant de 0 à 12 000€. Ils sont en général célibataires et possèdent un niveau d'étude soit élevé (ingénieur) soit très bas (sans diplôme). Ils ne se positionnent pas sur l'échiquier politique, puisque ceux qui se prononcent sur cette question se disent « ni à gauche, ni à droite ».

Nous pouvons remarquer que le groupe des « très tolérants » et des « tolérants » possèdent les mêmes caractéristiques sociologiques. Doit-on pour autant penser que des

variables lourdes, telles que l'âge, l'orientation politique ou le niveau de revenu n'est pas déterminant dans la définition des différents groupes de contribuables ? Nous pensons plutôt qu'il est tout à fait logique que les groupes des tolérants et des très tolérants soient soit composés d'individus possédant des caractéristiques sociologiques proches, puisque le second peut être pensé comme la radicalisation du premier. L'observation de ces deux groupes permet de mettre en lumière le fait que la variable de l'âge est extrêmement discriminante. Les plus jeunes (moins de 25 ans), sont beaucoup plus tolérants à la fraude et à l'évasion fiscales que la population générale. Nous pouvons alors émettre l'hypothèse que cette grande tolérance est due en partie au fait qu'ils n'aient aucun rapport avec l'administration fiscale, puisqu'ils n'ont, pour la plupart, jamais rempli de déclaration d'impôts. Or, l'acte déclaratif est fondé sur la croyance d'une réciprocité. Les contribuables acceptent d'autant mieux de déclarer leurs revenus et de payer leurs impôts s'ils croient que les autres le font aussi et que la charge fiscale est ainsi répartie sur la majorité de la population. Ne déclarant et ne payant pas d'impôt, les moins de 25 ans sont plus tolérants face à la déviance fiscale, puisqu'ils n'ont pas le sentiment de payer pour ceux qui fraudent ou optimisent.

B. Condamnation de la fraude et de l'évasion fiscales

Bien que le droit fiscal et le droit pénal français fassent une distinction entre la fraude fiscale (illégale) et l'optimisation fiscale (légale), il n'en va pas nécessairement de même pour les citoyens-contribuables.

La différence entre ces deux types de comportement fiscal échappatoire est très peu connue par les contribuables qui ne peuvent souvent pas bénéficier des pratiques liées à l'optimisation fiscale. Cette méconnaissance peut être expliquée d'une part par le manque de besoin ou d'opportunité : ceux qui n'ont pas l'opportunité de pratiquer l'optimisation fiscale ne s'y intéressent pas ; et d'autre part par l'amalgame qui est majoritairement fait dans les médias entre la fraude et l'évasion fiscales.

Citons par exemple cet article dans *Le Temps* (quotidien suisse reconnu pour la qualité de ses articles économiques), daté du 15 février 2010, intitulé : « Évasion fiscale, la Suisse mise sur des solutions bilatérales ». Dès la première phrase, nous pouvons relever la confusion entre évasion fiscale et fraude fiscale : « *La Confédération devrait négocier*

séparément avec chaque pays la solution adéquate pour éviter le dépôt d'argent non déclaré dans les banques suisses, a indiqué jeudi le Conseil fédéral ».

Déposer de l'argent sur un compte à l'étranger, et notamment en Suisse, n'implique pas nécessairement de ne pas le déclarer. Un citoyen français peut déposer de l'argent sur un compte suisse pour bénéficier d'un taux avantageux, tout en le déclarant à l'administration fiscale ; il ne commet pas alors de fraude fiscale, mais une simple évasion fiscale, autorisée par le droit français.

Idem pour cet article du *Figaro.fr*, publié le 23 juillet 2012, intitulé : « Une manne de 25 000 milliards cachés dans les paradis fiscaux » et que le journaliste conclut ainsi : « *En France, l'évasion fiscale coûterait entre 40 milliards et 50 milliards d'euros par an au budget de l'État, selon les récentes déclarations d'Éric Bocquet, rapporteur de la Commission parlementaire sur les paradis fiscaux, à Libération* ». Suivant le droit français, l'évasion fiscale ne devrait rien coûter à la France, sauf si elle n'est pas déclarée. Elle relève alors de la fraude fiscale.

De très nombreux autres exemples pourraient être mobilisés pour démontrer la confusion qui règne entre les différents comportements d'évitement de l'impôt. Relayée par les médias, elle témoigne soit d'une méconnaissance ou d'une mauvaise compréhension de la loi fiscale et pénale française, soit d'une volonté politique d'amalgamer les différents comportements, rendant ainsi plus claire la lutte contre les fraudeurs⁷⁶.

Quelle que soit la raison de cette confusion entre les comportements échappatoires légaux et illégaux, il est certain qu'elle se propage à l'intérieur des représentations des citoyens-contribuables, qui ne font que très rarement, comme nous allons le voir, la différence entre l'optimisation et la fraude fiscales. Chez les répondants à notre questionnaire, les deux sont condamnées avec la même force.

En effet, l'optimisation fiscale, bien que légale, est pourtant condamnée assez sévèrement par les personnes interrogées. Elles sont 59% à penser que la situation

⁷⁶ Cette question pourrait être traitée dans une recherche ultérieure sur la manière dont les politiques parlent de la fraude et de l'évasion fiscales (vocables utilisés, tournures de phrase, mythologie de la lutte, etc.) peut être révélatrice de leur volonté (réelle ou apparente) de combattre la fraude et l'évasion fiscales et de leur croyance quant à la possibilité d'y parvenir.

suivante est plutôt grave et très grave : « *Un contribuable fait appel à un avocat fiscaliste pour payer moins d'impôts. Celui-ci lui conseille de faire des transferts d'argent dans un pays à fiscalité réduite et de les déclarer à l'administration fiscale* ».

Le clivage entre les personnes de sensibilité de gauche et les personnes votant à droite, à l'extrême droite et ni à gauche, ni à droite est très important sur cette question-là. En effet, si 66% des personnes votant à gauche et à l'extrême gauche pensent que cette opération est grave, c'est le cas pour seulement 38% des personnes ne votant ni à gauche ni à droite, à droite et à l'extrême droite. En revanche, il est important de souligner que le clivage diminue quand il s'agit d'optimisation fiscale bénéficiant à une multinationale : 93% des personnes votant à gauche et à l'extrême gauche et 73% des personnes votant à droite/extrême droite et ni à gauche ni à droite jugent l'action suivante grave et très grave : « *Pour diviser ses impôts par deux, une multinationale fait de nombreux montages financiers* ».

En présentant ces deux scénarii à nos répondants, nous leur demandons de juger la gravité de deux procédés d'optimisation fiscale légaux, dont la finalité avouée est de diminuer le montant des impôts dus. Dans les deux cas, l'optimisation fiscale est cadrée par les conseils d'un ou de plusieurs conseillers fiscaux. Si rien n'est indiqué pour la multinationale, il est tout à fait possible de le supposer. Près de 60% des personnes interrogées condamnent les procédés d'optimisation fiscale induisant l'aide d'un avocat fiscaliste et 93% jugent que ces procédés sont graves quand ils sont commis par une multinationale. Si l'optimisation fiscale est condamnable, elle l'est moins quand elle est pratiquée par un particulier plutôt que par une multinationale. La représentation de la déviance fiscale ne se construit donc pas uniquement sur l'acte déviant lui-même, mais prend en compte d'autres critères tels que la personne (physique ou morale) qui cherche à éviter l'impôt.

Par ailleurs, l'âge des personnes interrogées a une influence notable sur la représentation de la gravité de l'optimisation fiscale qui est mieux tolérée par les moins de 25 ans et plus condamnée chez les plus de 60 ans. En effet, 49% des moins de 25 ans jugent qu'il est « grave » et « très grave » de « *faire des transferts d'argent dans un pays à fiscalité réduite et de les déclarer à l'administration fiscale* », contre 72% des personnes de plus de 60 ans. Le scénario « *d'une multinationale qui fait de nombreux montages financiers*

pour diviser ses impôts par deux » est jugé grave par 94% des plus de 60 ans, contre 74% des moins de 25 ans.

L'optimisation fiscale est tout à fait légale et le rejet dont elle est l'objet révèle une certaine forme de civisme fiscal fondé sur un ensemble de valeurs politiques et morales portées par les contribuables. Si l'impôt contribue au bien-être de la société dans son ensemble, il est alors considéré comme grave de chercher à le réduire ou à l'éluider, même légalement.

Il en va de même pour l'exil fiscal, jugé grave par 74% des personnes interrogées. Cet exemple nous permet d'appuyer le constat que les personnes qui font montre d'une sensibilité de gauche sont moins tolérantes à l'optimisation fiscale. Elles sont en effet 84% à juger le fait « *de partir vivre à l'étranger pour payer moins d'impôts* » comme « grave » et « très grave », contre 45% des personnes votant à droite et des personnes ne votant ni à gauche, ni à droite. Encore une fois, nous pouvons remarquer l'influence de l'âge puisque seulement 44% des moins de 25 ans jugent cette action grave, contre 89% des personnes de plus de 60 ans.

Nous pensons qu'il y a deux manières d'expliquer la plus grande tolérance des moins de 25 ans face à la fraude et à l'évasion fiscales. Tout d'abord, et nous l'avons déjà dit précédemment, les plus jeunes ne déclarent pas d'impôts et se sentent moins concernés par son évitement légal ou illégal et ses conséquences sur la répartition de la charge fiscale. Par ailleurs, les moins de 25 ans que nous avons interrogés sont moins à gauche que la population générale. Ils se situent eux-mêmes en majorité « ni à droite, ni à gauche » ou « à droite » de l'échiquier politique français.

La majorité des répondants à notre questionnaire condamnent moralement ce qui n'est pas condamné légalement en raison de leurs convictions politiques, puisque le clivage entre les personnes de sensibilité de gauche et les autres est notable. Mais cette condamnation morale est aussi fondée sur une représentation d'un impôt idéal, ayant pour finalité le bien-être collectif. L'optimisation fiscale n'est accessible qu'à une certaine élite économique et financière qui, en en faisant usage, renforce le sentiment d'injustice fiscale. Seuls les plus riches et les plus puissants peuvent l'utiliser comme outil, au détriment des moins aisés, sur lesquels se reporte la charge fiscale ainsi éludée. C'est pourquoi l'optimisation fiscale est moins bien tolérée quand elle est pratiquée par

une multinationale que par les particuliers : non seulement l'optimisation des particuliers coûte moins cher à la collectivité, mais même les plus puissants des particuliers pèsent moins lourd financièrement qu'une multinationale.

Nos analyses nous ont permis de relever une véritable intolérance face à la fraude fiscale. La grande majorité des schémas de fraude proposés dans le questionnaire est jugée « grave » et « très grave » par au moins 60% des personnes interrogées. Les deux scénarii de fraude considérés comme étant les plus graves sont les suivants : « *Pour augmenter ses bénéfices, une entreprise ne paie pas ses cotisations sociales.* » et « *Un chef d'entreprise fait de fausses factures* ».

Il existe par ailleurs un effet de contexte relativement fort, qui est fonction de la finalité visée par la fraude fiscale. Dans le cas d'une entreprise qui ne paie pas ses cotisations sociales, si la finalité est d'augmenter ses bénéfices, alors 95% des personnes interrogées jugent que cette infraction est plutôt grave et très grave. En revanche, pour la même infraction, si la finalité est d'éviter la faillite et ainsi de sauvegarder des emplois, les jugements « plutôt grave » et « grave », chutent à 68%. La fraude fiscale n'est pas justifiée, mais mieux tolérée quand la fin visée est jugée meilleure. La finalité visée sous-jacente à l'infraction a donc une influence sur la représentation de la gravité de la fraude. Un autre exemple permet de conforter cette hypothèse : le fait qu'un chef d'entreprise fasse de fausses factures pour pouvoir payer en liquide un employé en situation irrégulière est jugé « grave » et « très grave » par 84% des répondants, tandis que 95% jugent « grave et très grave » le fait qu'un chef d'entreprise fasse de fausses factures.

On remarque par ailleurs que les infractions commises par des particuliers sont mieux tolérées que celles commises par les entreprises. En effet, sur treize scénarii d'optimisation et de fraude fiscale proposés, les trois premiers en terme de gravité concernent des entreprises : l'entreprise qui ne paie pas ses cotisations sociales pour faire des bénéfices (jugé « grave » par 95% des personnes interrogées), le chef d'entreprise qui fait de fausses factures (jugé « grave » par 95% des personnes interrogées) et la multinationale qui fait des montages financiers pour diviser ses impôts par deux (jugé « grave » par 88% des personnes interrogées). Viennent ensuite les transferts d'argent faits par un particulier dans un pays à fiscalité réduite et non déclarés

à l'administration fiscale, puis la sous-évaluation des biens immobiliers pour ne pas payer l'ISF.

Ce classement nous permet d'appuyer la théorie développée précédemment selon laquelle les actions les plus condamnées sont celles qui coûtent le plus cher à la collectivité et qui renforcent le sentiment d'injustice fiscale du fait qu'elles ne sont accessibles qu'à une petite proportion de la population. Deux autres exemples peuvent démontrer cette idée : Le fait qu'« *un contribuable augmente le nombre d'heures travaillées sur sa déclaration de revenus pour bénéficier de la prime pour l'emploi* » n'est jugé grave que par 66% des personnes interrogées ; ainsi que le fait que « *deux personnes déclarent chacune avoir ses enfants à charge pour bénéficier d'une réduction d'impôt* » n'est jugé grave qu'à 62% des personnes interrogées. Ces deux actions sont des fraudes fiscales ; elles sont le résultat d'une démarche volontaire pour bénéficier d'une aide ou d'une réduction d'impôt et sont pourtant jugées comme étant moins graves que l'optimisation fiscale utilisée par une multinationale pour faire baisser ses impôts en toute légalité. Cette incohérence apparente est tout à fait révélatrice du jugement que posent les contribuables-citoyens sur les entreprises. Si leurs comportements d'optimisation fiscale sont jugés plus graves que les comportements frauduleux des particuliers, c'est en raison, nous semble-t-il de l'importance des conséquences de l'acte. L'optimisation pratiquée par les multinationales, bien que légale, semble coûter plus cher ou du moins être un plus gros manque à gagner pour la société que la fraude des particuliers. Mais ce n'est pas, selon nous, la seule raison. Nous pensons en effet que le rejet de l'optimisation fiscale peut être rattaché à un système de valeurs portées par les citoyens.

Comme le dit Luc, 28 ans et gérant d'un bar-restaurant dans le 3^e arrondissement de Paris : « *Selon moi l'essence du problème [de la fraude fiscale] ne se calcule pas en valeur d'impôt qui va manquer ; c'est une question d'éducation des gens et de quelle manière ils vont voir l'impôt* ».

Pour ce jeune gérant de bar parisien, la condamnation des comportements visant à éluder l'impôt n'est pas nécessairement proportionnelle à leur coût pour la société, mais doit bien plutôt être rattachée à la personne qui les commet et notamment aux valeurs qui semblent être les siennes. « *L'éducation des gens* » et les valeurs qui leur sont

transmises influent sur leur conception de l'impôt et sur leur comportement fiscal. Pour Luc, la population peut se diviser en deux : ceux qui paient leurs impôts sans chercher à les éluder et les autres : « *Je pense que dans les interviews que tu fais, tu vas trouver deux types de gens très différents, et qu'il y a un problème de l'autre côté.* » Comme nous pouvons le voir, Luc se situe lui-même du « bon côté », celui des non-déviantes et condamne ces autres qui posent « *problème* ». Luc pose donc un jugement sur la moralité des uns et des autres ; en ce sens, il se définit lui-même comme un « *entrepreneur de morale* »⁷⁷, divisant ainsi les contribuables en deux groupes : ceux qui ont un comportement « normal » et ceux dont le comportement déviant les place spontanément « de l'autre côté ».

La représentation de la gravité de la délinquance fiscale par rapport à la délinquance ordinaire nous permet de conforter cette idée. Il est en effet tout à fait révélateur que sur douze infractions proposées, la première infraction fiscale arrive en cinquième position en termes de gravité. Après le cambriolage d'un appartement, le fait de brûler une voiture, le vol de voiture et le vol d'un téléphone à l'arraché, on retrouve la dissimulation de revenus dans un paradis fiscal (infraction jugée grave et très grave par 90% des personnes interrogées). Dans la suite du classement, les infractions fiscales sont mêlées aux autres infractions au droit pénal : « *Ne pas déclarer ses revenus* » (infraction jugée grave et très grave par 87% des personnes interrogées), suivie du fait « *d'embaucher un employé sans le déclarer* » (infraction jugée grave par 86% des personnes interrogées), « *de passer au feu rouge* », « *de frauder les impôts* » (84%), « *de partir vivre à l'étranger pour payer moins d'impôts* » (74%), « *de vendre du cannabis* » (66%) et de « *se prostituer* ».

Cette hiérarchisation, Lola, une jeune femme de 22 ans, nous l'explique très bien : « *Rien n'est grave, tant qu'il n'y a pas de blessé ou de mort* ». C'est une affirmation que nous avons souvent entendue. Peu importe combien coûte la fraude fiscale à l'État français chaque année, elle est nécessairement moins grave que toute infraction portant atteinte à l'intégrité physique ou morale d'une personne. L'absence de victime directe des procédés illégaux d'évitement de l'impôt en diminue la gravité. Lola classe tous les scénarii de fraude fiscale à la fin de la hiérarchisation par gravité, signifiant ainsi que tous sont nécessairement moins graves que les infractions ayant une victime directe –

⁷⁷ Cette expression est utilisée par Howard BECKER dans *Outsiders* (1963) et explicitée au chapitre II de ce travail.

même si celle-ci ne subit pas d'agression à proprement parler, dans le cas du cambriolage par exemple.

Si les infractions fiscales arrivent après les vols avec victimes directes, on peut tout de même souligner l'importante intolérance qu'elles soulèvent. Il apparaît que l'infraction jugée la plus grave est celle qui semble ne pouvoir bénéficier qu'à une toute petite partie de la population française, c'est-à-dire celle qui a assez d'argent pour le dissimuler dans un paradis fiscal. Le comportement fiscal jugé le moins grave (qui est pourtant considéré comme « grave » et « très grave » par 74% des répondants) est l'exil fiscal. Or, il est la seule action légale, avec la prostitution, proposée dans cette partie du questionnaire. On peut par ailleurs noter un clivage important entre les personnes votant à gauche et à l'extrême gauche et celles votant à droite, à l'extrême droite et ni à gauche, ni à droite sur cette question. En effet, tandis que les premières jugent la dissimulation des revenus dans un paradis fiscal « grave » à 95%, les secondes jugent cette infraction « grave » qu'à 59%. Il en va de même pour le fait de ne pas déclarer ses revenus : les premières jugent cette infraction grave à 91% tandis que les secondes la jugent grave à 76%.

Les jugements donnés par les personnes interrogées sur l'action de « *partir vivre à l'étranger pour payer moins d'impôts* » renforce la constatation que les personnes votant à droite, à l'extrême droite et ni à gauche, ni à droite, tolèrent mieux l'optimisation fiscale que les personnes votant à gauche puisqu'ils sont 45% à juger cette action grave, contre 84% chez les secondes.

Grâce à notre questionnaire, nous avons pu mettre en lumière les comportements éhémériques qui sont les plus condamnés par les citoyens-contribuables. Ces condamnations sont rendues possibles grâce à un système de normes et de valeurs, permettant une hiérarchisation dans la gravité des comportements déviants. Or, ce système de valeur est binaire : la soustraction à l'impôt est tolérable dans la limite du raisonnable. Nous pouvons accepter les fraudes et procédés d'optimisation fiscale de nos voisins et donc de nous-mêmes si et seulement si ceux-ci ne sont pas démesurés. Ces notions de « raison » et de « mesure », sont évidemment relatives à la situation du répondant, qui sera plus ou moins tolérant envers les personnes ayant un niveau de vie très différent du sien. Comme nous le verrons ci-après, les personnes que nous avons interrogées condamnent la déviance fiscale – celle des plus aisés et des plus puissants –

plus fortement, mais ne rejettent pas nécessairement pour autant la possibilité de pratiquer eux-mêmes la fraude fiscale, s'ils en avaient l'opportunité. La notion d'opportunité est d'ailleurs centrale dans le rapport du contribuable à l'impôt. C'est ce que nous apprennent les deux portraits de déviants fiscaux qui suivent.

II. La fraude fiscale en portraits

Au cours de nos entretiens, la plupart des répondants nous ont confié ne pas respecter leurs obligations fiscales. Sur quinze répondants, près de la moitié nous a confié avoir commis une fraude fiscale et trois, pratiquer l'optimisation fiscale⁷⁸. Bien conscients, comme nous le verrons, du caractère illégal de certaines de leurs actions (sous-déclaration, achat de marchandise au noir, non déclaration ou sous-déclaration de la TVA), ils ne jugent cependant pas leur comportement comme « délinquant » mais bien plutôt comme des « petits arrangements avec l'impôt » qu'ils considèrent comme normaux, soit parce qu'ils sont induits par leur activité, soit parce qu'ils ne sont pas considérés comme « graves ».

Ce regard sur soi de ceux que l'administration fiscale et le droit classent dans la catégorie des fraudeurs nous permet de mettre en lumière un point crucial dans le rapport du contribuable à l'impôt : celui d'une double-représentation. Dans notre questionnaire, les répondants condamnaient fortement l'évitement légal ou illégal de l'impôt. Or, quand nous interrogeons les contribuables sur leurs propres pratiques, leur discours est très différent. En tant qu'individus, ils jugent que les fraudes commises par eux-mêmes entrent dans une certaine normalité et ne sont donc pas graves. Ils classent d'un côté le comportement fiscal déviant commis par l'autre et qu'ils condamnent en raison de leurs valeurs ou de leur conception de la justice et de l'autre, un comportement fiscal déviant commis par eux-mêmes, qu'ils jugent entrer dans une norme tout à fait justifiable et acceptable.

Le rapport du contribuable à l'État fiscal est pris entre ces deux représentations. Chaque individu porte des valeurs qui lui permettent de juger le comportement d'autrui comme étant bon ou mauvais, mais qui n'influent que très peu sur son propre comportement.

⁷⁸ Les caractéristiques sociologiques de ces répondants sont retranscrites dans un tableau en annexe 3 « liste des entretiens avec les contribuables », p. 333.

Nous nous retrouvons alors face à une sorte de « faites ce que je dis mais pas ce que je fais » fiscal ; comme si la justice fiscale était à deux vitesses, la première pour les autres et la seconde pour moi-même.

Afin de mieux saisir l'incohérence apparente du rapport qu'entretient le contribuable à la législation fiscale, nous dressons dans cette partie le portrait de deux fraudeurs que nous avons rencontrés lors de nos recherches. Le premier, Brian, est un jeune coach sportif, travailleur indépendant, qui estime être dans son bon droit en ne déclarant pas la totalité de ses revenus à l'administration fiscale. Le second, Jonathan, lutte contre l'administration fiscale depuis plusieurs années. Elle lui reproche d'avoir monté un système de fraude au crédit impôt recherche ; lui s'en défend en affirmant son droit à profiter de cet avantage fiscal.

A. Brian, coach sportif

Brian⁷⁹ est un Franco-britannique de moins de 30 ans. Tout petit, il voulait être professeur de sport mais en grandissant il s'est rendu compte que « *prof de sport, ça gagne pas assez* » et a commencé à viser « *des choses un peu plus prestigieuses, [comme] être dans une boîte, devenir médecin etc.* ». Après son baccalauréat, il a fait une première année de médecine « où [il] n'a rien foutu », a redoublé et n'a pas passé le concours de médecine. Il a tout de même obtenu une équivalence pour passer en deuxième année de licence de biologie. Après avoir obtenu un master de « sport nutrition santé » et rédigé un mémoire sur « les variations de poids chez les athlètes de haut niveau », Brian a participé à la création d'une société de cours de sport à domicile avec un ami d'ami. Après quelques années de travail, le succès n'étant pas au rendez-vous, Brian a refusé de participer à un projet monté par son associé et a quitté leur société. Il est aujourd'hui coach sportif et vacataire à l'université où il accompagne les étudiants dans des Travaux Pratiques.

En quittant son entreprise, il a conservé une partie de sa clientèle. Il a des clients récurrents qui prennent deux à quatre séances par semaine et qui le paient soit à la séance, soit à la fin du mois. Il cumule plusieurs activités et par conséquent plusieurs sources de revenu, mais il ne déclare pas la totalité de ce qu'il perçoit. C'est en effet ce qu'il nous confie lors de notre entretien :

⁷⁹ Par souci d'anonymat, les prénoms des interviewés ont été modifiés. Les prénoms choisis conservent cependant l'origine du vrai prénom.

Brian : « [...] Donc en fait j'ai deux parties dans mon activité. J'ai une partie déclarée, et une autre qui ne l'est pas du tout. »

Mélanie Péclat : « Qui n'est pas du tout déclarée pour quelle raison ? »

Brian : « Alors parce que d'une part, j'ai des clients qui travaillent dans des cafés et donc du coup ils reçoivent des pourboires qu'ils ne déclarent pas, donc en fait ils ont une somme d'argent qu'il faut qu'ils dilapident, et moi je leur permets de sortir cet argent-là. De mon côté, je ne déclare pas, donc je ne paye pas de cotisations sociales dessus. Les tarifs de ces séances-là sont un peu moins élevés, mais pas beaucoup. C'est 50€ la séance, donc ça me fait 50€ par heure de travail. »

Mélanie Péclat : « Et c'est vraiment la moitié de tes revenus ? »

Brian : « Pour te donner une idée, ça me fait 1 300€ par mois non déclarés, et en déclaré, je dois faire 3 000, 3 500, quoi. »

Mélanie Péclat : « D'accord. »

Brian : « Donc 3 500 de chiffre d'affaires. Après faut enlever les cotisations sociales, les impôts, et tout ça. »

Mélanie Péclat : « Ce sont tes clients qui t'ont proposé de te payer au noir ? »

Brian : « C'est ça. La plupart de ces gens-là, en fait, c'est des gens qui étaient là au tout début, bizarrement c'était surtout au tout début qu'on avait ce genre de propositions, et du coup on se disait il nous fallait de l'argent pour lancer le projet, donc du coup, on a pris. On a pris, ça nous a permis d'acheter des flyers, des choses comme ça, et après de monter un système qui soit mieux, de l'optimiser, d'avoir plus de clients déclarés, et voilà, et donc en fait il y a une relation de confiance qui s'est établie. Ça fait 4 ans que je travaille avec ces personnes-là, donc je ne vais pas leur dire, bon bah voilà... C'est ça, parce qu'eux, en fait, ça ne les intéresse pas, parce que ça serait une partie qu'ils seraient obligés de déclarer aux impôts. »

En ne déclarant pas la totalité de ses revenus, Brian s'est conformé à l'attente de certains de ses clients. Cette pratique s'est imposée à lui au moment-même où il a commencé à travailler en tant que coach sportif. Non loin de la considérer comme un dilemme moral dans lequel il aurait dû choisir entre la voie de l'honnêteté et celle du mensonge et de la

rentabilité, Brian a considéré les propositions de ses clients comme une opportunité pour injecter plus rapidement et plus facilement de l'argent dans son entreprise naissante. Accepter de frauder lui offrait ainsi le double avantage de plaire aux clients et de gagner plus d'argent.

Ici, c'est bien la rationalité économique qui prime : plus de clients, plus d'argent. Mais le comportement fiscal des contribuables ne peut être fondé sur cette seule rationalité. Suivant Marc Leroy⁸⁰, et comme nous pourrons le voir au chapitre II, d'autres rationalités sont mobilisées lors de la prise de décision du contribuable de frauder ou de ne pas frauder : la rationalité axiomatique et la rationalité cognitive.

Afin de mieux comprendre comment Brian a rationalisé sa décision, nous lui avons demandé s'il n'a pas été gêné par la formulation et la mise en application de la demande de ses clients. Voici ce qu'il répond :

Brian : « *Ouais, beaucoup, ouais. Je me disais c'est dangereux, il faut faire attention, etc. En fait au fur et à mesure, en discutant avec les différents clients que j'avais, je me suis rendu compte que ça se fait partout. Enfin partout, je ne sais pas... mais c'est partout.* »

Mélanie Péclat : « *Partout dans ce milieu-là ?* »

Brian : « *Je sais pas, ouais, enfin dans ce milieu-là peut-être, je sais pas, j'ai jamais vraiment parlé à d'autres coaches, mais dans plein d'endroits, en fait, tout le monde a sa petite astuce. Pour faire ceci-cela, et par exemple j'ai une cliente qui me disait que François Hollande a augmenté les cotisations sociales sur les services à la personne. Elles ont quasiment doublé. Donc du coup, elle va être obligée de... elle, elle paye encore ça, mais elle a beaucoup d'amis qui réduisent le nombre d'heures qu'ils payent par mois, et le reste est non déclaré.* »

Ce qui gêne Brian dans sa décision ne semble pas tant être une maxime éthique qui l'enjoindrait à être honnête, à ne pas frauder ou à payer son dû à la société, mais bien plutôt la peur du risque. Il a donc procédé à un rapide calcul entre les coûts et les gains liés à son comportement fiscal. Or, le calcul des risques mobilise à la fois une rationalité économique et une rationalité cognitive. Le calcul des coûts et des gains doit se fonder

⁸⁰ LEROY M., *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, op.cit., ou LEROY M., « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique* 2003/1, Vol. 51, pp. 247-274.

sur des connaissances plus ou moins précises. Dans le cas de Brian, les connaissances proviennent de l'expérience des clients. Ceux-ci lui proposent en effet une pratique qu'ils présentent comme habituelle et quasi universelle ; Brian en déduit qu'elle n'est pas très dangereuse et qu'il peut donc en profiter lui aussi sans risque. Voilà un joli sophisme qui révèle l'importante influence des informations officieuses acquises par l'expérience et échangées entre les contribuables à propos du comportement fiscal et qui va donc dans le sens de la rationalité cognitive introduite par Marc Leroy dans la théorisation de la prise de décision en matière de fiscalité. L'ignorance de Brian quant aux sanctions administratives et fiscales a laissé place aux croyances populaires et l'a conduit vers la fraude fiscale. Pourtant, Brian confie ses comptes à une comptable qui est au courant de ses pratiques illégales et qui ne semble pas l'avoir effectivement mis au courant des risques qu'il encourait, ni même de la gravité de la fraude fiscale.

Mélanie Péclat : « *Comment as-tu construit le système que tu utilises avec tes clients ? Est-ce que tu savais comment faire, est-ce que c'est quelqu'un qui t'a donné des conseils ?* »

Brian : « *Non c'est nous. On s'est posé autour d'une table et on s'est demandé comment on pourrait faire en sorte de payer moins.* »

Mélanie Péclat : « *Et vous aviez des connaissances en fiscalité ? Parce qu'il faut quand même quelques connaissances pour faire ça, non ?* »

Brian : « *Au départ, on séparait, on était très carré. Puis, au fur et à mesure, on a posé énormément de questions à la comptable, sur tout ce qui était important, combien on payait, etc., et ensuite sur l'optimisation. On a pris du temps pour le faire.* »

Mélanie Péclat : « *Et que vous a dit la comptable ?* »

Brian : « *Elle a dit 'faites vraiment gaffe avec ça. Faites vraiment gaffe'.* »

Mélanie Péclat : « *Mais elle ne t'a pas dit : 'ne le faites surtout pas' ?* »

Brian : « *Elle a dit 'aussi peu que possible'. Enfin elle a dit 'n'augmentez pas cette partie-là'.* »

Mélanie Péclat : « *Est-ce que ça te fait peur ?* »

Brian : « *Toujours, oui, toujours.* »

Mélanie Péclat : « *Et cette peur ne t'a pas freiné ?* »

Brian : « *Non, parce que... comment dire... non, je ne vois pas vraiment...* »

Mélanie Péclat : « *Ce qui risque de t'arriver ?* »

Brian : « *[...] ou alors je ne me rends pas très bien compte des conséquences. Et puis j'ai l'impression que c'est tellement banal. Enfin moi, j'ai l'impression que ça a été banalisé. À force de voir ça, c'est très, très banalisé. Je connais des gens qui sont au chômage, et qui travaillent au noir à côté, et donc du coup, ils ont un double salaire. Ils gagnent 2 000€ au black, et ont 1 300 des Assedics ou autres.* »

Une méconnaissance du système de répression de la fraude fiscale couplée à des croyances populaires acquises dans le partage d'expériences et à l'absence d'une interdiction formelle délivrée par la comptable ont conduit Brian (et son associé dans un premier temps) à adopter un comportement déviant face à ses obligations fiscales.

C'est donc dans l'expérience que Brian va rechercher les informations dont il a besoin pour mesurer les risques encourus dans ses pratiques fiscales illégales. Il dit d'abord ne pas très bien savoir ce qu'il risque, mais il connaît des personnes qui ont subi un contrôle fiscal et qui lui ont raconté leur expérience, qu'il juge « rassurante » :

Mélanie Péclat : « *Tu me dis que tu connais plein de gens qui ont ce type de pratiques ; est-ce que tu connais des personnes qui ont subi un contrôle fiscal ?* »

Brian : « *Oui* ». »

Mélanie Péclat : « *Ils t'ont raconté comment ça s'est passé ?* »

Brian : « *Ils m'ont dit que ça leur coûtait autour de 15 000€ généralement.* »

Mélanie Péclat : « *D'accord. Et ils l'ont vécu comment ?* »

Brian : « *Ils savent que ça va tomber un jour, moi je sais que ça tombera un jour, voilà, quoi.* »

Mélanie Péclat : « *Et toi, ça ne t'inquiète pas plus que ça ?* »

Brian : « Non. En fait, c'est rassurant de se dire que ça va me coûter aux alentours de ça. »

Encore une fois, les connaissances de la répression fiscale sont construites sur le partage d'expériences vécues par les contribuables. Ce partage est, pour Brian, la première source non seulement de croyances mais aussi de savoirs sur la fiscalité française. À partir d'un cas particulier, Brian construit une règle d'or qu'il juge « rassurante », d'abord parce qu'il pense pouvoir anticiper ce qui risque de lui arriver en continuant à frauder, ensuite parce qu'il ne semble pas juger ce montant excessif. Brian est tout à fait conscient du caractère frauduleux et par conséquent punissable de son comportement fiscal. Il sait, qu'un contrôle « *tombera un jour* » et qu'il sera sanctionné pour ses infractions à la loi fiscale. Mais il sait aussi, grâce à ses connaissances et les expériences de ses proches, que la sanction ne sera pas insurmontable ; les risques qu'il pense encourir demeurent inférieurs aux bénéfices qu'il tire déjà de la fraude fiscale. Il continue donc à frauder tout en sachant qu'un jour ou l'autre il se fera contrôler et punir.

Le calcul rationnel réalisé par Brian entre les avantages procurés par la fraude fiscale et les probabilités de se faire contrôler et sanctionner s'inscrit dans la théorie de l' « utilité du crime » développée par Garry S. Becker⁸¹. Appliquée à la fiscalité, cette théorie permet de dire qu'au moment de déclarer ses impôts, le contribuable fait un choix rationnel dans lequel sont pris en compte le montant de l'impôt, la probabilité d'une sanction si une infraction est commise, l'importance de cette sanction et le bénéfice qu'il va tirer de l'évitement de l'impôt. Il ne fraudera alors que si et seulement si il pense que la probabilité qu'il subisse un contrôle fiscal est faible ou que si et seulement si il estime que le bénéfice de la fraude sera supérieur au montant de l'impôt dû. Brian fait donc ce choix rationnel qu'il fonde sur un calcul qui prend en compte les risques liés aux modalités d'imposition et la probabilité d'être contrôlé ; le résultat de ce calcul étant positif, il décide alors de transgresser la loi.

Brian parvient à faire ce calcul alors même qu'il affirme n'avoir aucune connaissance particulière dans les domaines du droit fiscal et du droit pénal. Tout ce qu'il sait du système répressif, il le tire de l'expérience vécue par des membres de son entourage. Il n'a jamais rempli une déclaration d'impôt – c'est sa comptable qui le fait pour lui – et trouve l'administration plutôt efficace et sympathique. En revanche, il sait que son

⁸¹ BECKER G.S., "Crime and Punishment: An Economic Approach", *The Journal of Political Economy*, 76 (2): pp. 169-217, 1968.

comportement est frauduleux et qu'en ce sens, il risque de subir un contrôle puis une sanction. Pour éviter cela, il sait qu'il faut cacher les gains consécutifs de la fraude. Les revenus non déclarés ne peuvent servir qu'à acheter de petites choses en liquide ; d'après lui, il ne faut surtout pas montrer que son niveau de vie a augmenté :

Brian : « [...] En fait je ne vois pas comment ça pourrait... même si on me tombe dessus, je ne vois pas trop. Parce qu'en fait l'argent je l'utilise pour des choses qui sont ... (hésitation) non-durables : pour la nourriture, etc., je l'achète avec cet argent-là, quoi. »

Mélanie Péclat : « Donc il n'y a pas de traces ? »

Brian : « C'est ça, je ne vais pas avoir une énorme télé à la maison, des meubles [...]. »

Mélanie Péclat : « Et ça c'est quelque chose que tu as rationalisé avant ? En te disant « je vais dépenser cet argent uniquement dans des choses qui se consomment rapidement » ? »

Brian : « Oui. Forcément, parce qu'après on se dit, si jamais il y a un contrôle, il faut que ce soit aussi clair que possible. Je me rends compte qu'il ne faut pas jouer avec ça, donc du coup ça me donne autant de barrières que possible pour éviter de devoir rendre de l'argent. »

Mélanie Péclat : « Quand tu dis « il ne faut pas jouer avec ça », c'est jouer avec... ? »

Brian : « Je ne vais pas m'acheter une voiture avec du cash, quoi. « Mais excusez-moi monsieur, vous gagnez 1 500 à 2 000, vous avez votre appartement qui coûte ça, votre nourriture ça doit représenter à peu près ça, comment vous faites pour vous acheter une voiture ? D'où sort cet argent ? ». »

[...]

Mélanie Péclat : « Finalement ça améliore un peu ton train de vie. »

Brian : « C'est ça en gros, tous les petits plus, c'est ça. »

Mélanie Péclat : « Et c'est important pour toi d'avoir ce supplément ? Tu te dis que tu n'aurais pas suffisamment si tu ne pouvais pas le faire ? »

Brian : « Non, c'est un petit plaisir, quoi. C'est vraiment juste un petit plus. Je pense que je serais juste-juste si j'avais simplement ça, mais il y a également le fait que ces gens-là sont des anciens clients [...]. »

De lui-même Brian a compris que l'administration fiscale pourrait venir investiguer sur son train de vie, et comme toute personne touchant de l'argent liquide grâce à une activité illégale, il a décidé en toute connaissance de cause de ne pas acheter des biens qui pourraient mettre la puce à l'oreille des agents de contrôle.

Ces revenus illégaux, il n'en a pas vraiment besoin. Il pourrait vivre correctement avec ses revenus légaux, mais les revenus illégaux lui permettent un gain de « plaisir », un peu de « beurre dans les épinards ». Malgré ce gain de plaisir, Brian se sent tout de même contraint de justifier ses actes en faisant une nouvelle fois référence à ses anciens clients qui ont l'habitude de procéder ainsi et qu'il ne veut pas risquer de perdre en leur demandant de déclarer les services qu'il leur rend.

Brian est un jeune coach sportif qui n'a pas trop hésité devant l'opportunité de la fraude quand il a compris les avantages qu'elle pouvait lui offrir. C'est ce qu'il nous explique à la fin de notre entretien :

Brian : « En fait, en toute honnêteté, comme ça m'est un peu tombé dessus, au départ. Enfin, je veux dire c'est pas moi qui... enfin, en fait on m'avait posé la question, j'en ai discuté avec mon collaborateur et on s'est dit : « il va nous falloir ça au début, enfin là on a besoin d'argent, il va nous falloir quelque chose, donc on accepte ». En fait, [...] c'est juste arrivé comme ça, et du coup, on ne se rend pas compte. Moi je me suis rendu compte après coup que c'était avantageux, parce que du coup comme il y a moins de revenu, il y a moins d'impôts, et moins de cotisations sociales, et donc du coup ça me permet de travailler moins, et d'être plus heureux, en fait. Voilà. »

Mélanie Péclat : « Donc la fraude fiscale rend plus heureux. »

Brian : « Ça peut être la conclusion de l'interview si tu veux. (Rires). »

Si l'on en croit Brian, en matière de fiscalité, c'est l'opportunité qui fait le fraudeur. C'est parce que la possibilité de frauder s'offre au contribuable qu'il va s'engouffrer dans la brèche, se rendant alors compte des avantages offerts par un comportement fiscal frauduleux. Mais dire cela équivaudrait à faire un raccourci quelque peu risqué.

En effet, la fraude fiscale n'est pas toujours une question d'opportunité ; elle peut aussi être issue d'une démarche proactive. C'est une hypothèse que nous pouvons faire en partant de notre second portrait, celui de Jonathan.

B. Jonathan, inventeur

Jonathan est un inventeur et un chef d'entreprise âgé d'un peu plus de 40 ans. Nous l'avons rencontré lors d'une audience au tribunal de grande instance (TGI) de Paris, durant laquelle il était jugé pour fraude au crédit impôt recherche (CIR). Bien qu'il conteste la fraude fiscale, il a pourtant été condamné par le tribunal pour ce délit. Il nous explique comment il a pensé le système pour lequel il a été mis en cause et pourquoi il juge la qualification de fraude fiscale abusive.

Mélanie Péclat : « Pouvez-vous nous expliquer comment vous vous êtes retrouvé devant le tribunal de grande instance de Paris ? »

Jonathan : « J'ai cherché un financement pour mes affaires, je savais que le crédit impôt recherche existait et donc j'ai considéré que ça pouvait financer le développement de mes inventions et donc à partir de là j'ai cherché comment optimiser. Bon, effectivement j'ai... (hésitations). Vous savez quand on est inventeur, on a tendance à inventer dans tous les domaines. »

Mélanie Péclat : « Donc vous avez inventé un système ? »

Jonathan : « Oui, c'est un modèle économique. Il n'y a pas uniquement le crédit impôt recherche. C'est un modèle de société et un modèle social d'entreprise [...]. Donc en fait le procès quant au... (Hésitation) à mon inculpation par rapport à l'histoire du crédit impôt recherche c'est un peu l'arbre qui cache la forêt. C'est un malaise global, c'est-à-dire que les policiers, les gens du fisc, et dans un sens les universitaires avec qui on a travaillé [...] ont toujours été perplexes. Ils se sont confrontés à un modèle économique qu'ils ne comprenaient pas. Donc la première réaction est une réaction de méfiance. »

Mélanie Péclat : « C'est quoi ce modèle économique ? »

Jonathan : « Ça consiste à considérer que l'invention en elle-même vaut quelque chose. L'inventeur, souvent, on le considère comme un simple d'esprit ou un farfelu et le modèle économique consiste à créer une société gérée par l'inventeur, dans laquelle l'inventeur détient la majorité des parts sociales et le capital de cette société est fait avec la valorisation du brevet. Si vous voulez, moi j'ai créé des sociétés avec des gens qui n'avaient pas un rond. Les inventeurs n'ont jamais d'argent. Donc je crée des sociétés avec des gens qui n'ont pas d'argent et ces sociétés ont été créées avec un capital très faible, ou alors en société civile, et ils ont vendu leurs inventions à la société. Ils génèrent une créance, et échangent cette créance contre des parts sociales. Donc on a constitué un capital ex nihilo. Et je pense que cette création de richesse ex nihilo déstabilise. »

Mélanie Péclat : « Ça déstabilise qui ? »

Jonathan : « Le fisc, les juges, la police, un peu tout le monde. Alors que c'est précisément ce dont on se plaint dans ce pays : on manque de richesse. Moi j'en crée. Alors on a fait à l'échelle de petits inventeurs, de petites sociétés, exactement ce que de grandes banques et de grandes entreprises font tous les jours. »

Jonathan a subi un contrôle fiscal doublé d'une enquête de police qui l'ont conduit devant le tribunal de grande instance de Paris. Celui-ci s'est défendu seul devant le juge, en centrant son argumentation sur le fait qu'il n'est pas un fraudeur, mais qu'il profite simplement, et en toute légalité, des possibilités offertes par le système fiscal français et du crédit impôt recherche plus précisément. Il justifie son comportement que le tribunal juge délinquant par son incapacité ainsi que celle de l'administration fiscale, de la police et des institutions avec lesquelles il a travaillé, à comprendre le système qu'il a inventé pour permettre à ses collègues de financer leurs inventions. Il refuse donc la condamnation du TGI de Paris, puisqu'il n'est en aucun cas un fraudeur fiscal – mais simplement un « optimisateur », qui sait profiter du flou de la loi pour servir ses intérêts et ceux de ses collègues. Il se positionne donc en homme honnête incompris, qui « déstabilise » les institutions fiscales, policières et pénales, dans le seul but de créer de la richesse.

Il nous affirme avoir considéré le crédit impôt recherche comme une opportunité pour financer ses inventions et celles de ses collègues, et s'est donc saisi de ce moyen tout à

fait légal d'optimisation fiscale. Son discours et les termes utilisés nous laissent entendre qu'il sait ce qu'il fait, qu'il possède des connaissances certaines en matière de fiscalité française et qu'il s'est renseigné quant à l'utilisation du crédit impôt recherche et des moyens d'optimisation fiscale proposés par l'État français.

Contrairement à Brian, Jonathan a déjà eu affaire à l'administration fiscale, d'abord pour ses demandes de crédit impôt recherche, qui lui ont été accordées et ensuite pour les différents contrôles fiscaux qu'il a subis.

Mélanie Péclat : « C'est la première fois que vous avez des problèmes avec l'administration fiscale ou c'est récurrent ? »

Jonathan : « C'est récurrent depuis quelques années. [...] Depuis qu'on a lancé le système, dans les années 2004. Alors ce qu'il faut savoir, c'est que nos relations avec le fisc n'ont jamais été réellement mauvaises. Elles se sont détériorées parce que d'une part il y a eu l'intervention du ministère de la Recherche, qui est venu dire que ce que nous faisons n'est pas de la recherche, suivant des critères qui ne sont pas ceux de l'administration fiscale. [...] Deuxième problème, il y a eu l'affaire B. À savoir qu'il y a eu certains services répressifs au sein de l'administration fiscale qui ont commis des procès-verbaux racistes et discriminants, illégaux. Et en ce moment, on voit toute l'administration fiscale qui fait corps, qui a fait taire les vérificateurs. C'est-à-dire que la majorité des vérificateurs était quand même de notre côté. Et qu'il y a eu une sorte de guerre des polices au sein de l'administration et vu de mon balcon, le problème de l'administration fiscale c'est surtout de donner raison à ces agents qui ont fait des conneries en produisant ces PV. Aujourd'hui, ces agents-là sont devant un juge d'instruction parce qu'on a déposé plainte.

[...] Donc aujourd'hui il y a plusieurs fonctionnaires des impôts, ainsi que le directeur de la direction nationale des enquêtes fiscales qui sont menacés d'une enquête, parce que quand vous écrivez qu'un monsieur ne peut pas inventer quelque chose parce qu'il est Arabe... bon ce n'était pas dit comme ça mais quand vous écrivez « le parcours de Monsieur B. ne lui permet pas de parler avec autorité du sujet ». C'est quoi « son parcours » ? Parce qu'il est handicapé ? Parce qu'il est réfugié politique ? Parce qu'il est né au Maroc ? Quand les gens des impôts écrivent, sur un papier bleu-blanc-rouge de la République : « l'orthographe défailante témoigne du peu de valeur de l'innovation ». Vous ne croyez pas que quelque part il y a quelque chose qui ne va pas ?

Jonathan invoque deux raisons pour lesquelles il s'est retrouvé jugé pour fraude fiscale ; le désaccord entre le ministère de la Recherche et l'administration fiscale dans la manière de concevoir le crédit impôt recherche – qui est certainement dû au caractère flou de cette mesure – et la mauvaise foi de l'administration fiscale qui en veut personnellement à Jonathan et à ses collègues, depuis que ceux-ci ont porté plainte contre elle pour les propos discriminants qu'un de ses agents a tenus à l'encontre de Mr B. Pour lui, donc, sa situation pénale n'est en aucun cas justifiée. Il n'a pas fraudé, mais simplement profité d'un flou juridique, dont il aurait pu se tirer assez facilement si l'administration fiscale « *n'avait pas une dent contre lui* ».

Comme nous le verrons dans notre analyse des audiences pénales⁸² pour délit de fraude fiscale, la défense adoptée par les prévenus se fonde généralement sur une déresponsabilisation de son propre comportement, passant par une justification soit d'une méconnaissance du système fiscal, soit d'un événement ou d'un acteur extérieur qui l'a conduit à avoir ce comportement. Ne pouvant nier avoir eu tel ou tel comportement, le prévenu essaie soit d'en trouver une justification convaincante, soit d'amoindrir sa gravité, soit d'en faire porter la responsabilité à quelqu'un d'autre ou à un événement perturbateur. Jonathan utilise ces trois justifications, essayant de démontrer ainsi qu'il a plutôt le statut de victime que de coupable dans cette affaire.

Jusqu'à cette plainte déposée contre l'administration fiscale, Jonathan jugeait le travail de l'administration fiscale « honnête », c'est-à-dire qu'elle faisait simplement son travail en acceptant ou refusant de lui accorder le crédit impôt recherche ou en en fixant le montant.

Jonathan : « [...] *Il y avait des contrôleurs qui faisaient leur travail de façon honnête.* »

Mélanie Péclat : « *C'est quoi « de façon honnête » ?* »

Jonathan : « *En considérant que telle chose est éligible, telle chose ne l'est pas, là vous avez droit à une aide, là vous n'y avez pas le droit, là je suis d'accord, là je ne suis pas d'accord.* »

⁸² Voir Chapitre V.

Mélanie Péclat : « Donc là c'est ce que vous aviez fait ? Vous aviez demandé des crédits impôts recherche qui ont été acceptés ? »

Jonathan : « Ils ont été acceptés, c'est-à-dire que la demande de crédit impôt recherche c'est un formulaire, sans explication. [...] Et là-dessus l'administration fiscale demande des précisions ou pas. Et accepte de payer ou pas. Dans notre affaire, vous avez la société AD, où l'administration fiscale avait demandé des précisions, qu'on leur avait fournies et ils avaient même diminué le crédit d'impôt recherche. Donc ils avaient contrôlé, quand même. Le crédit d'impôt recherche c'est une réclamation contentieuse. C'est une jurisprudence du conseil d'État. C'est le contraire des manœuvres destinées à tromper la vigilance de quelqu'un puisqu'on leur demande ce qu'ils pensent de notre demande de créance. »

Pour Jonathan, comme lui, l'administration faisait son travail honnêtement. Lui-même n'a jamais essayé de frauder l'administration fiscale, puisqu'il n'a jamais mis en place « des manœuvres destinées à tromper [s]a vigilance ». Ce terme de « manœuvres » n'est pas utilisé par hasard par Jonathan qui, encore une fois, montre qu'il connaît bien le droit pénal en matière fiscale. Selon ce droit, il y a fraude fiscale quand le prévenu a essayé de tromper l'administration fiscale grâce à des « manœuvres frauduleuses ».

Il nous explique donc que l'administration fiscale a reçu ses demandes de crédit d'impôt recherche, les a étudiées et leur a donné une réponse positive. Il n'a donc pas cherché à frauder, puisqu'il a respecté la procédure liée à cette demande, que l'administration a validée. Ici donc, pas de manœuvres frauduleuses, ni de fausses déclarations. Suivant ces ses affirmations, pas de fraude fiscale, mais de la simple optimisation fiscale tout à fait légale puisque proposée par l'État. Pourquoi alors est-il jugé devant un tribunal de grande instance de Paris ?

Mélanie Péclat : « Et vous leur aviez bien fourni les bons papiers ? »

Jonathan : « Oui. Mais c'est vrai que pour toutes les sociétés qui sont en cause, il y a une erreur comptable, qui est systématique et qui est due à une erreur technique de notre expert-comptable. Ce qu'il faut savoir c'est que le crédit impôt recherche, c'est quelque chose qui date un peu, mais la jurisprudence n'est pas arrêtée. »

Mélanie Péclat : « D'accord. Donc l'erreur du comptable viendrait de... ? »

Jonathan : « [...] À cette époque il y avait une sorte d'euphorie chez les experts comptables libéraux parce qu'il y avait l'alignement de la France sur les normes comptables internationales et de là est venue l'idée qu'on pourrait peut-être faire ce qu'on voulait. Donc lui a commis une erreur. Il a considéré que des factures d'acomptes pouvaient être considérées en charge. »

Jonathan nous confie que des erreurs ont été commises par son comptable. Ces erreurs sont dues corrélativement à un flou de la jurisprudence sur le crédit impôt recherche et un sentiment de pouvoir illimité du comptable, à qui est « venue l'idée qu'on pourrait peut-être faire ce qu'on voulait ». Une nouvelle couche de justifications s'ajoute à la première. C'est la faute du comptable qui en fait n'est pas tout à fait responsable puisque le droit n'est pas clair. Comme nous avons pu le constater au tribunal, les justifications de la fraude fiscale sont nombreuses et peuvent s'accumuler. L'idée est de démontrer sa non-responsabilité en se distanciant autant que possible de la fraude. Par ailleurs, l'utilisation d'un expert-comptable aurait dû, selon lui, le prémunir de toute commission d'une fraude fiscale, puisque celui-ci a veillé à ce que son client suive la lettre de la loi⁸³. Pour Jonathan, le véritable problème dans sa condamnation pour fraude fiscale réside dans la mauvaise foi de l'État qui craint une jurisprudence sur le crédit impôt recherche qui lui serait défavorable car trop coûteuse⁸⁴.

Jonathan : « Moi je pouvais inventer, imaginer des choses, mais je voulais qu'un expert-comptable soit là pour valider le système. Le crédit d'impôt recherche a été pensé pour des sociétés existantes qui ont des employés, des bureaux et qui font de la recherche. Ça c'est très important. Personne n'aurait imaginé qu'on allait créer des

⁸³ « L'expert-comptable est un professionnel de la comptabilité, chargé de tenir les comptes des entreprises civiles et commerciales ainsi que d'organisations à but non lucratif. Il ne doit pas être salarié des structures qu'il conseille. La notion d'indépendance est primordiale pour un expert-comptable afin d'éviter les potentiels conflits d'intérêts. L'expert-comptable joue aussi bien un rôle de contrôleur que de conseiller. **Il vérifie que les comptes d'une entreprise sont en accord avec la loi et met les dirigeants en garde contre certains indicateurs de performance.** Lorsque l'entreprise a besoin de se financer, l'expert-comptable établit un bilan prévisionnel à l'attention des établissements de crédit. Les experts comptables de France sont réunis au sein de l'ordre des experts comptables, organisme placé sous la tutelle du ministère de l'Économie, des Finances et du Budget. », *Le Journal du Net*, définition mise à jour en février 2014.

⁸⁴ Cet argument est aussi utilisé par les avocats de l'administration fiscale pour expliquer le manque de diversité dans les dossiers envoyés devant une juridiction pénale. Cf. chapitre IV.

sociétés avec 10€ de capital, sans bureau, sans personnel et qui allaient complètement se faire financer par du crédit d'impôt. Même si c'est légal, ce n'est pas du tout prévu. Et ça pose un problème politique. Parce qu' imaginez que tout le monde le fasse. Je pense qu'ils essaient de circonvenir un danger. C'est-à-dire que le crédit impôt recherche, dans la tête de tout le monde, si l'on regarde les choses de droite, c'est des grandes sociétés avec des ingénieurs, si vous regardez les choses de gauche, c'est des universités avec des chercheurs qui ont Bac+58. Et nous on arrive au milieu, on n'est pas une grande société, on n'est pas universitaires, on est des inventeurs. »

[...]

Jonathan : *« Ce qui m'est reproché, entre autres, c'est d'avoir essayé d'optimiser le système. C'est-à-dire que si demain vous inventez une cuillère avec une deuxième cuillère au bout du manche, et que vous créez une société à 1€ de capital et que vous vendez cette cuillère à cette société 10 millions d'euros. Vous avez le droit. J'ai inventé n'importe quoi et je le vends à ma société 10 millions d'euros. Comptablement, cette société-là va doter aux amortissements votre achat de 10 millions. Donc elle va dire dotation aux amortissements : 2 millions d'euros. Vous amortissez sur 5 ans. Et puis cette société va dire « moi je vais faire de la recherche pour lui mettre 3 têtes ». Ça veut dire que les 2 millions d'euros en dotation d'investissement deviennent éligibles au crédit d'impôt. Et vous pouvez demander à l'État, théoriquement légalement, qu'il vous rembourse 30% de 2 millions, c'est-à-dire 100 000€. »*

Mélanie Péclat : *« Pourquoi dites-vous « théoriquement légalement » ? »*

Jonathan : *« Parce que c'est théorique. Parce que je pense que ce serait un abus de droit et que moi je ne le ferais pas parce que c'est un abus de droit. Mais le problème c'est qu'aujourd'hui la législation permet ça. Elle permettrait à des gens malins de siphonner les finances publiques et plutôt que d'amender la législation, on préfère taper sur la tête des gens qui se rapprochent de cette attitude. D'avoir imaginé un système auquel personne n'a pensé. »*

Mélanie Péclat : *« Personne n'y a pensé ou... ? »*

Jonathan : *« Ou alors des très grandes boîtes. Je dirais que si par exemple Total... le crédit d'impôt recherche est limité à 100 millions d'euros par société. Une société qui*

demande 60 millions d'euros, qui va aller vérifier la différence entre 60 et 100 millions d'impôts ? »

Mélanie Péclat : « *Donc le fait que vous soyez petit joue en votre défaveur ?* »

Jonathan : « *Oui, ça choque, si vous voulez. C'est toujours la même chose. La recherche c'est forcément des universitaires, c'est forcément des grandes sociétés.* »

Loin de faire l'apologie de l'optimisation fiscale et de la fraude fiscale, Jonathan s'insurge contre les grosses entreprises qui profitent injustement des finances et plus précisément des dépenses publiques – à savoir des avantages fiscaux fléchés, appelés aussi « niches fiscales »⁸⁵. Pour lui, il est injuste que ce soit toujours les acteurs les plus puissants, parce qu'ils pèsent lourd financièrement ou parce qu'ils sont des institutions, qui profitent des avantages financiers délivrés par l'État. Il considère donc que le droit fiscal et le système de dépenses publiques jouent en sa défaveur et cherche par conséquent un moyen pour en profiter aussi.

Lui-même juge donc que certains comportements sont inacceptables car catégorisés pénalement comme des abus de droit. Jonathan se contraint lui-même à ne pas franchir certaines limites, afin de ne pas tomber dans un comportement qui lui semble inacceptable. Cependant, quelques secondes plus tard, il nous avoue que le système qu'il a mis en place le conduit à abuser du droit, à l'optimiser pour financer les inventions.

Mélanie Péclat : « *L'administration a porté plainte pour d'autres infractions que la fraude au crédit impôt recherche ?* »

Jonathan : « *Moi je pensais qu'on pouvait venir me chercher des noises pour l'abus de droit. Je ne pensais pas pour le CIR.* »

Mélanie Péclat : « *Pourquoi pour abus de droit ?* »

Jonathan : « *Parce que vous optimisez un système qui a été prévu pour autre chose, on peut dire que vous faites de l'abus de droit. J'abuse des droits, je les optimise, mais je*

⁸⁵ Sur la question des niches fiscales, voir WEIDENFELD Katia., *À l'ombre des niches fiscales*, Paris, Economica, 2011.

ne fais pas d'escroquerie. Je pensais qu'il y avait un risque d'abus de droit. C'est pour ça qu'on a limité la valeur de nos brevets. »

Pour Jonathan, un abus de droit est tolérable, quand il est limité. Il nous confie alors avoir limité la valeur des brevets, pour ne pas abuser du droit à trop grande échelle. Ce qu'il condamnait ci-avant n'était donc pas tant l'abus de droit que l'évitement de sommes qu'il juge trop importantes. Total peut donc optimiser, mais dans les limites « du raisonnable ».

Mélanie Péclat : « *Donc vous vous disiez bien, dès le départ, que ce n'était pas très clair ?* »

Jonathan : « *J'étais dans un système flou, et on a essayé d'être raisonnable.* »

Mélanie Péclat : « *Raisonné par rapport à quoi ?* »

Jonathan : « *À la valeur des choses. Dans les sociétés qu'on a créées au départ, on avait tout un tas de brevets à 36 000€. 36 000€ c'était une moyenne. J'aurais pu mettre 360 000€.* »

Mélanie Péclat : « *Pourquoi vouloir être raisonnable ?* »

Jonathan : « *Parce que j'avais conscience que j'entrais dans quelque chose que la loi n'avait pas codifié, et que d'un point de vue citoyen, il fallait faire les choses raisonnablement.* »

Mélanie Péclat : « *C'est-à-dire ?* »

Jonathan : « *Pour le contrat social.* »

Abuser oui, mais dans les limites du raisonnable, pour ne pas nuire aux autres citoyens et par-là même au contrat social. Jonathan s'impose donc des limites à ne pas franchir, par respect pour les autres⁸⁶. Il est tout à fait conscient que son comportement fiscal peut

⁸⁶ Tout comme le fait Luc, le gérant du restaurant dont nous avons retranscrit un extrait du témoignage au chapitre II, pp.121-122.

nuire à la société et choisit de profiter tout de même de la dépense fiscale qui est proposée par l'État, tout en se donnant une limite à ne pas franchir. Sa raison lui souffle de rester dans une juste mesure qu'il juge tolérable pour lui et pour la société. Tout comme pour Brian, les comportements fiscalement déviants sont acceptables s'ils ne tombent pas dans l'*hybris*. D'abord parce qu'il s'agit de ne pas prendre des risques inconsidérés. Plus les sommes fraudées sont grandes, plus les risques de contrôles sont élevés et plus la sanction risque d'être importante. Ensuite parce que l'un et l'autre semblent conscients de l'importance de leur participation au financement des institutions publiques, témoignant d'un attachement fort aux services publics, qui est relativement bien partagé par les contribuables-citoyens que nous avons interrogés tout au long de notre enquête.

Ces deux portraits nous ont permis de mettre en lumière une ambiguïté non seulement dans le comportement du contribuable, mais aussi dans le jugement qu'il porte sur son propre comportement et sur celui des autres. Brian et Jonathan portent certaines valeurs qui limitent leur capacité à éluder l'impôt. Ne pas aller trop loin, rester raisonnable pour ne pas se faire avoir, mais aussi pour ne pas trop pénaliser la société tout entière. L'un et l'autre sont tout à fait conscients de l'importance des contributions obligatoires dans le financement des services publics, mais cherchent pourtant à payer moins d'impôt ou à profiter des avantages offerts par les politiques publiques en matière de fiscalité.

Si Brian a profité d'une opportunité, Jonathan a lui, conçu un système de financement de société fondé sur l'utilisation d'un avantage fiscal qui ne lui était pas, originellement, destiné. Le premier assume le fait de frauder, tandis que le second soutient qu'il ne fraude pas, mais optimise simplement. Or, c'est le second qui est jugé par le tribunal de grande instance de Paris, parce qu'il a cherché de manière proactive et non cachée à profiter des lacunes du droit pénal en matière fiscale. Ces deux portraits nous montrent par ailleurs qu'il est extrêmement difficile de faire la distinction entre un comportement légal mais abusif et un comportement illégal. Le premier étant jugé pénalement alors que le second n'a même pas fait l'objet d'un contrôle fiscal.

S'ils semblent être tous les deux administrativement et/ou pénalement condamnables, les comportements de nos deux interviewés semblent l'être aussi moralement, dans le sens où l'un et l'autre profitent soit des lacunes du droit, soit des lacunes du contrôle fiscal en France dans un objectif égoïste, celui de l'amélioration de leurs conditions de

vie et/ou de travail. Prendre à la société pour améliorer sa propre condition, un Robin des Bois à l'envers, qui pourrait être jugé comme immoral par la société. Or, comme nous l'avons montré précédemment, si les citoyens-contribuables condamnent assez fortement les déviances fiscales des autres, ils sont beaucoup plus tolérants avec eux-mêmes. Cette double représentation de la déviance fiscale, cette tolérance à deux vitesses, peut nous conduire à nous interroger sur les normes qui prévalent aujourd'hui en matière fiscale. Quelles sont les normes qui sous-tendent les comportements fiscaux ? Qu'est-ce que la déviance fiscale ?

CONCLUSION DU CHAPITRE I

Normes, valeurs et opportunités s'imbriquent pour influencer à des degrés différents sur le comportement fiscal du contribuable. Son rapport à l'impôt et son respect ou non des contraintes fiscales dépendent en effet d'un certain nombre de variables intrinsèques à sa situation (âge, niveau d'étude, de revenu, orientation politique) ainsi qu'à l'opportunité qu'il a, ou non, d'éluder légalement ou illégalement l'impôt.

Tout au long de ce chapitre, nous avons essayé de saisir quelles sont les normes et les valeurs sous-jacentes au comportement fiscal des citoyens. Pourquoi certains auront-ils tendance à frauder, à optimiser, alors que d'autres non ? Nous avons pu observer une sorte de dédoublement des contribuables-citoyens qui d'un côté jugent les comportements visant à éluder l'impôt relativement graves, tout en s'octroyant la possibilité de le faire si l'occasion se présente à eux.

Le contribuable construit donc pour lui-même une double-représentation de l'impôt : un impôt pensé comme un bien collectif soutenu par certaines valeurs et normes qu'il considère comme justes et une représentation individualiste et égoïste le conduisant à penser d'abord à son intérêt propre. La sortie de ce conflit de valeurs se réalise dans la construction d'une parade éthique fondée d'abord sur une généralisation du comportement déviant : « tout le monde le fait, pourquoi pas moi ? », puis sur une catégorisation entre deux types de comportements déviants : celui qui est raisonnable et celui qui ne l'est pas. En un sens, il n'y a pas de barrière entre optimisation fiscale et fraude fiscale, parce que le critère de jugement de ce qui est bien ou mauvais dans le domaine de la fiscalité est bien plutôt celui de la mesure. Est jugé tolérable un comportement mesuré – qu'il soit légal ou illégal. Est jugé intolérable un comportement démesuré – qu'il soit légal ou illégal.

Juger de l'acceptabilité de la déviance fiscale passe donc par une réflexion sur ses limites. La fraude fiscale des particuliers est par conséquent plus acceptable, parce qu'elle ne met en jeu que des petites sommes, tandis que l'optimisation fiscale des entreprises multinationales est condamnable, parce qu'elle coûte très cher. Les « petits arrangements avec l'impôt » sont donc jugés comme un comportement « normal », d'abord parce qu'ils ne sont pas démesurés, mais aussi parce qu'ils sont pensés comme « pratiqués par tous ». Chaque contribuable place lui-même les limites de ce qu'il juge « raisonnable » en termes de déviance fiscale et cherche alors à rester autant que

possible dans ce cadre, par crainte du contrôle et de la sanction ou par respect pour un contrat social qui le lie à tous les autres citoyens. Les connaissances formelles ou informelles qu'ils acquièrent directement par le biais de l'État et l'administration fiscale ou indirectement par celui des autres contribuables, lui permettent de se faire une idée des limites qu'il ne doit pas franchir – moralement ou économiquement, dans une logique du coût du crime.

Fort de ces résultats, s'impose alors un dépassement des définitions juridique et administrative des irrégularités fiscales, puisqu'elles ne recouvrent pas l'entièreté des comportements visant à éviter l'impôt, et ne parviennent pas à saisir l'ambivalence des contribuables dans leur rapport à l'impôt. En ce sens, nous nous intéresserons à la notion de « déviance » introduite par Howard Becker dans le domaine de la sociologie du crime qui, bien qu'elle ne soit pas la seule compréhension possible de la délinquance, nous semble tout à fait pertinente dans le domaine de la fiscalité. Elle permet en effet de prendre en compte la plasticité des normes et des lois en fonction du contexte économique et politique et de mieux saisir l'interpénétration des normes morales et légales à l'intérieur de la société. Si les citoyens-contribuables semblent avoir pris pour acquis le fait que la norme en matière fiscale est à l'évitement raisonné de l'impôt, comment pourrait-on alors définir la fraude et l'évasion fiscales ? Qu'est-ce que la déviance fiscale ? Existe-t-elle seulement ?

CHAPITRE II : LA DÉVIANCE FISCALE, UNE AFFAIRE DE NORMES

Dans ce chapitre, nous nous appuyerons sur la définition de la « déviance fiscale »⁸⁷ construite par Marc Leroy sur des analyses présentées dans l'article « Déviance fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique » publié dans la revue *Socio-logos* en 2011 et dans son ouvrage *L'impôt, l'État et la société* publié chez Economica en 2010. Cette notion, construite sur la théorisation réalisée par Howard Becker de la « déviance fiscale » et étayée des analyses durkheimienne et mertonienne de l'anomie dans laquelle nous plonge le libéralisme économique englobe les procédés de fraude et d'évasion fiscales et permet ainsi de mettre en avant la « banalisation de la déviance fiscale » en se concentrant notamment sur la catégorie particulière de l'optimisation fiscale des multinationales et des contribuables les plus aisés.

I. L'invention de la déviance fiscale

Partant, le concept de « déviance » est inextricablement lié à celui de « norme ». Avec Howard S. Becker, nous définissons le terme « déviance »⁸⁸ en englobant celui de « délinquance ». Est déviante toute personne qui contrevient à une norme précédemment établie, que cette norme soit imposée verticalement par le droit positif ou horizontalement par d'autres membres de la société réunis et régis par les mêmes valeurs et règles. Le « déviant » est ainsi catégorisé parce que son comportement ne correspond pas aux normes qui semblent devoir s'imposer à tous. Il est ainsi, selon Becker « étiqueté comme déviant » et défini comme un « étranger » par la société toute entière ou par un groupe particulier au regard des normes qu'il transgresse.

A. Genèse de la notion

Nous nous intéresserons ici au type particulier de déviance que représente la déviance fiscale. Cette notion englobe celle de « délinquance fiscale », et s'intègre dans le champ

⁸⁷ Voir la définition de la « déviance fiscale » en introduction.

⁸⁸ « Le terme déviance, qui désigne le domaine de la vie sociale étudié dans *Outsiders*, possède, dans la sociologie américaine, un sens plus large que celui de délinquance : sont qualifiés de « déviants » les comportements qui transgressent des normes acceptées par tel ou tel groupe social ou par telle institution ; cette catégorie inclut donc les actes sanctionnés par le système juridico-policier – par exemple la consommation de marijuana étudiée plus particulièrement dans *Outsiders* –, mais aussi les maladies mentales ou l'alcoolisme. », Préface à BECKER H.S., *Outsiders, Étude de la sociologie de la déviance* (1963), Métailié, 1985, p. 9.

plus large de la « délinquance en col blanc » qu'Edwin Sutherland définit ainsi : « *White collar crime may be defined approximately as a crime committed by a person of respectability and high social status in the course of his occupation* »⁸⁹.

Cette définition est approximative, nous dit Sutherland, puisqu'elle ne fait que monter en généralité des cas particuliers. Il est évident que tous les criminels en col blanc⁹⁰ ne sont pas des personnes qui ont un statut social élevé⁹¹ et que toutes les transgressions à la loi dans ce domaine particulier de délinquance ne sont pas commises dans un contexte professionnel.

Pour mieux saisir la notion de « délinquance en col blanc »⁹² et par-là même de « délinquance fiscale », partons d'abord de la définition de l'acte criminel. Sutherland considère qu'un acte est criminel si et seulement si il est punissable par la loi. L'effectivité de la sanction n'est donc pas une condition du caractère délinquant d'un comportement, puisque certains actes criminels peuvent ne jamais être découverts et par conséquent sanctionnés. En ce sens, l'acte criminel n'est pas nécessairement un acte effectivement sanctionné mais toujours déjà potentiellement sanctionné. Pour Sutherland, la loi pénale se divise en trois temps :

- 1) La définition de l'infraction
- 2) La commission de l'infraction
- 3) La stipulation d'une sanction

Tout acte qui n'entre pas dans cette catégorisation n'est pas un acte délinquant, mais peut être considéré comme une infraction à une norme non pas imposée de manière

⁸⁹ « La délinquance en col blanc peut être approximativement définie comme un acte délictuel commis par une personne de statut social respectable et élevé, dans le cadre de son activité professionnelle. »

⁹⁰ Dans le domaine de la fiscalité, la notion de « délinquance en col blanc » n'est pas évidente, puisque toute irrégularité fiscale n'est pas considérée comme un délit – fraude fiscale – et ne tombe donc pas sous le coup de la loi pénale. Les irrégularités traitées directement par l'administration fiscale sont qualifiées de « manquement » et non de fraude ; ainsi se pose la question de leur qualification comme « délinquance en col blanc ».

⁹¹ Sur le terrain fiscal, en particulier, il existe un certain nombre d'infractions commises par des contribuables n'appartenant pas aux catégories sociales les plus aisées comme les petits commerçants, artisans ou dirigeants de PME ; la dissimulation de recettes n'implique pas nécessairement un statut social élevé.

⁹² Pour en savoir plus sur la « délinquance en col blanc » (définition de la délinquance en col blanc comme objet des sciences sociales, état des lieux des travaux scientifiques sur les élites économiques et financières et les élites politiques, réactions sociales générées par ce type de délinquance particulier), consultez le manuel de Pierre LASCOUMES et Carla NAGELS, *Sociologie des élites délinquantes : De la criminalité en col blanc à la corruption politique*, Armand Colin, coll. U, 2014, qui propose un état des lieux très détaillé de la question.

verticale par le droit positif, mais de manière horizontale par d'autres individus membres de la société. Certains groupes d'individus pourraient considérer qu'il est contraire à la norme de préférer passer sa journée devant la télévision en mangeant des pizzas⁹³ plutôt que de travailler dans un bureau et juger ce comportement comme déviant – alors même que ce comportement n'est pas punissable par la loi.

L'État moderne a entériné la séparation classique du libéralisme entre la sphère publique et la sphère privée, s'interdisant alors toute intervention dans les conceptions de la vie bonne de ses membres. Chacun peut donc forger sa propre conception du bien, ses propres valeurs et ses propres normes. En étant soumis à plusieurs sources normatives, l'individu peut parfois voir naître en lui-même des conflits, voire des dilemmes moraux.

La distinction entre les concepts de « déviance » et de « délinquance » peut apporter un semblant de solution aux difficultés liées à la multiplication des sources normatives. En effet, le terme de déviance englobe en effet non seulement ce que l'on définit comme « délinquance », à savoir les comportements qui sont toujours déjà potentiellement sanctionnables et les comportements qui vont à l'encontre de normes socialement acceptables et acceptées mais qui ne sont pas pour autant sanctionnables. C'est là l'apport de la théorie de la déviance élaborée par Howard S. Becker dans *Outsiders*. Pour lui, en effet, « le terme déviance, qui désigne le domaine de la vie sociale étudié dans *Outsiders*, possède, dans la sociologie américaine, un sens plus large que celui de délinquance : sont qualifiés de « déviants » les comportements qui transgressent des normes acceptées par tel ou tel groupe social ou par telle institution ; cette catégorie inclut donc les actes sanctionnés par le système juridico-policié – par exemple la consommation de marijuana étudiée plus particulièrement dans *Outsiders* -, mais aussi les maladies mentales ou l'alcoolisme »⁹⁴.

Suivant Howard Becker et l'École de Chicago, le terme de « déviance » recouvre non pas seulement les infractions à la loi, mais aussi « tous les comportements qui transgressent des normes acceptées par tel ou tel groupe social ou par telle institution »⁹⁵. Sont donc qualifiés de « déviants », aussi bien les individus qui enfreignent une loi imposée par le droit positif que des individus qui ont un

⁹³ Cet exemple est emprunté à Ruwen OGIEN, dans *L'éthique aujourd'hui. Maximalistes et minimalistes*, Folio, 2007.

⁹⁴ BECKER H.S., *Outsiders, Étude de la sociologie de la déviance* (1963), Métailié, 1985, p. 9.

⁹⁵ BECKER H. S., *op.cit.*, p.9

comportement considéré comme « hors norme », c'est-à-dire qui ne correspond pas au comportement qu'un groupe particulier attend d'un individu. Les règles et les normes peuvent donc être soit absolues, quand elles sont imposées aux citoyens par le haut (par le biais de l'organe dirigeant), soit relatives, quand elles sont imposées par des groupes de citoyens qui ont construit et respectent leurs propres normes. La norme peut être celle du droit positif ou celle des individus membres d'un même groupe.

Les études sur la *compliance* démontrent l'importante influence de l'appartenance à un groupe sur le consentement à l'impôt. Que ce soit des groupes professionnels (suivant Frank, Gilovic et Regan⁹⁶, les étudiants en économie, par exemple, sont souvent moins coopératifs que les autres) ou l'appartenance à une même religion (la conviction et la pratique religieuses auraient une influence différente sur le comportement fiscal selon la religion, d'après les enquêtes de Torgler⁹⁷ ou de Grasmick *et al.*⁹⁸). L'influence du groupe de référence se joue surtout, comme l'explique Marc Leroy⁹⁹, reprenant une étude de Welch¹⁰⁰, dans « l'estimation du nombre de personnes engagées dans un processus de fraude », elle-même liée à « l'évaluation du risque de sanction ». Si « la morale fiscale [étant] corrélée à la probabilité perçue (et non pas objective) par l'individu du risque d'être pris »¹⁰¹, alors le groupe de référence dans lequel évolue le contribuable a une influence très importante sur son comportement face à l'impôt. Un individu peut être jugé déviant s'il fraude dans un groupe de référence qui n'a pas tendance à frauder ou s'il ne fraude pas dans un groupe qui a tendance à le faire.

Les études récentes sur la *compliance* prouvent bien la relativité du rapport à la norme et vont ainsi dans le sens de la théorie de la déviance développée par Howard Becker. Cette théorie permet en effet de mieux saisir quels sont les mécanismes de stigmatisation de certains comportements, jugés hors normes ou illégaux. S'il y a plusieurs manières de définir le non-respect des règles, il y a aussi plusieurs types de délinquance et plus largement de déviance. Depuis Sutherland, les sociologues de la délinquance opèrent une distinction entre la délinquance ordinaire et la délinquance

⁹⁶ FRANK R. H., GILOVICH T., REGAN D. T., « Does Studying Economics Inhibit Cooperation ? », *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 7, n° 2, Spring 1993, pp. 159-171.

⁹⁷ TORGLER B., « To Evade or Not To Evade ; That Is the Question », *Journal of Socio Economics*, 32, pp. 238-302.

⁹⁸ GRASMICK H.G., BURSK R.J., COCHRAN J.K., « Render unto Caesar what is Caesar's : Religiosity and Taxpayers' Inclinations to Cheat », *The Sociological Quarterly*, 32 (2), 1991, pp. 251-266.

⁹⁹ LEROY M., *L'Impôt, la Société, l'État, op.cit.*, p.242.

¹⁰⁰ WELCH *et al.*, *op.cit.*, p. 24.

¹⁰¹ LEROY M., *op.cit.*, p. 242.

économique et financière, dite « en col blanc ». Cette distinction est fondée sur la tendance traditionnelle des experts du crime à montrer le lien de causalité inextricable entre les classes sociales les plus défavorisées représentées par les « cols bleus » des ouvriers et la commission d'infraction. La plupart des théories cherchant à expliquer le crime, nous dit Sutherland, se fondent sur des facteurs sociaux, biologiques, etc., pour montrer que ce sont davantage les classes populaires qui commettent des infractions à la loi. Or, selon lui, ces modèles d'explication du crime ne sont pas valides puisqu'ils omettent un pan très important de la délinquance : la délinquance en col blanc, celle des élites économiques et financières.

Les explications conventionnelles du comportement criminel sont donc invalides car fondées sur des statistiques biaisées qui ne prennent pas en compte la délinquance spécifique aux cols blancs. En effet, les personnes les plus favorisées économiquement (*upper socio-economic class*) sont plus puissantes puisqu'elles font partie d'une élite politique et/ou financière et échappent par-là même aux arrestations et aux sanctions. Et pourtant, Sutherland est convaincu que ces personnes sont tout autant coupables d'actes illégaux mais que la seule différence entre la délinquance des plus favorisés et des moins favorisés réside dans le traitement judiciaire qui en est fait : « *the thesis of this book, [...] is that persons of the upper socio-economic class engage in much criminal behavior ; that this criminal behavior differs from the criminal behavior of the lower socio-economic class principally in the administrative procedures which are used in dealing with the offenders [...]* »¹⁰². Comme nous le montrerons au chapitre IV, les affaires de délinquance fiscale (et de manière plus générale économique-financières) sont rarement traitées par une juridiction pénale¹⁰³, mais bien plutôt par l'administration fiscale. Cette situation implique, comme l'explique Sutherland, qu'elles ne sont pas prises en compte dans les statistiques criminelles. Voilà pourquoi la grande majorité des délinquants émanent des classes populaires, voire défavorisées.

Sutherland a donc posé les jalons de la délinquance en col blanc, et H.S. Becker ceux de la notion de « déviance ». En ce sens, ils ont tous les deux contribué à élargir le regard des sociologues de la délinquance. Ce que dit Jean-Michel Chapoulie d'Howard Becker dans la préface de *Outsiders* peut être aussi affirmé pour Sutherland : « De fait, la

¹⁰² SUTHERLAND, *op.cit.*, p. 9 : « La thèse de ce livre est que les personnes des classes socio-économiques élevées commettent de nombreux actes délinquants ; que leur comportement délinquant diffère de celui des classes les moins favorisées principalement dans les procédures administratives qui sont utilisées pour négocier avec les délinquants. » (traduction personnelle).

¹⁰³ Cf. Chapitre IV, sur la répression pénale du délit de fraude fiscale.

contribution d'*Outsiders* aux recherches sur la délinquance a justement consisté à faire apparaître des problèmes ignorés des criminologues, qui s'enfermaient dans l'étude d'un univers restreint de cas dont la définition sociale leur semblait aller de soi »¹⁰⁴. Si ces deux auteurs ont élargi le champ de la sociologie de la délinquance, ne peut-on pas utiliser leurs deux apports pour construire une définition pertinente de la notion de « déviance fiscale » ? La sociologie de la délinquance et la sociologie de la déviance semblent pouvoir en effet fournir de nouveaux concepts-clés à la sociologie fiscale, permettant ainsi de mieux saisir les comportements délinquants et déviants de certains contribuables¹⁰⁵.

La définition d'un comportement fiscalement « déviant » est relativement complexe. Pour nous aider à la saisir, repartons de la notion de « délinquance fiscale », plus évidente. Celle-ci peut en effet simplement être définie comme « toute transgression de la loi fiscale », elle-même définie par le droit fiscal, le code général des impôts et le livre des procédures fiscales. Le délinquant fiscal est donc celui qui commet un acte toujours déjà potentiellement sanctionnable, même s'il peut demeurer caché. En ce sens, il est par définition un délinquant comme les autres, puisque son comportement remplit les trois conditions d'un comportement délinquant définies par Sutherland¹⁰⁶. Si la délinquance fiscale peut être calquée sur la définition de la délinquance ordinaire, en est-il de même pour la notion de « déviance » ? Quelles normes doivent être transgressées pour que l'on puisse considérer un individu comme « fiscalement déviant »¹⁰⁷ ?

Le fait de ne pas respecter la loi fiscale conduit nécessairement à la définition de ce comportement comme déviant puisque délinquant. Mais ne peut-on pas concevoir, en matière fiscale, des comportements qui seraient légaux, mais considérés comme déviants ? Quelles normes serviraient alors d'étalon de mesure pour déterminer si un individu est ou n'est pas déviant ? Quelles institutions, quels groupes sociaux seraient

¹⁰⁴ BECKER H., *op.cit.*

¹⁰⁵ « La déviance fiscale, ou son absence, recouvre une variété de phénomènes qu'il est intéressant de circonscrire en s'inspirant de la théorie classique de l'étiquetage du sociologue Becker » : LEROY M., « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *Archives européennes de sociologie*, 2003, 44 (3), p. 217.

¹⁰⁶ Cependant, comme nous l'avons montré au chapitre I, en France, toute infraction à la loi fiscale n'est pas qualifiée de « délit de fraude fiscale ». Il existe donc deux acceptions possibles de la fraude fiscale : celle de délit pénal recouvrant plutôt des manœuvres frauduleuses et la seconde, plus large, liée aux pouvoirs de contrôle de l'administration.

¹⁰⁷ Voir LEROY M., « Déviance fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique », *op.cit.*

alors institués comme les « entrepreneurs de morale »¹⁰⁸, suivant le terme de Howard S. Becker ? Comment le concept de « déviance fiscale » se construit-il ?

Il convient d'envisager que le respect ou non d'une règle est la conséquence d'un choix rationnel au sens large, c'est-à-dire qui va au-delà d'un aspect purement utilitariste. Le principe de la déclaration d'impôt oblige en effet le contribuable à avoir un comportement rationnel au moment où il doit la remplir ; ainsi son respect des normes est soumis à sa décision rationnelle, sauf dans les cas d'erreur, où l'ignorance peut entraîner un non-respect de la norme. En France, le droit fiscal opère une distinction entre l'erreur commise de mauvaise foi (la fraude) et l'erreur non-intentionnelle, commise en toute bonne foi ; nous nous intéresserons uniquement à la fraude, plus pertinente dans l'analyse du comportement rationnel du contribuable face à sa déclaration d'impôt. Le contribuable peut en effet choisir d'être honnête et de remplir correctement sa déclaration ou de mentir à l'administration pour éluder une partie ou la totalité de l'impôt. Comment sa décision est-elle motivée ?

B. Les trois rationalités du contribuable

Les systèmes d'imposition sur le revenu pour les particuliers et sur les sociétés pour les entreprises françaises sont fondés sur le principe déclaratif et induisent en ce sens le devoir pour les contribuables de déclarer eux-mêmes leurs revenus à l'administration fiscale, qui contrôle ensuite si la déclaration est correctement remplie. La question qui se pose est donc celle-ci : pourquoi les contribuables décident-ils de déclarer correctement ou non leurs impôts ? Quelles sont les conditions de leur décision ? Pour Marc Leroy¹⁰⁹ le comportement du contribuable est fondé sur trois types de rationalités, conduisant l'individu à respecter ou non ses obligations fiscales : une rationalité économique ou utilitariste, une rationalité axiologique et enfin une rationalité cognitive¹¹⁰.

1. La rationalité utilitariste

¹⁰⁸BECKER H.S., *Outsiders*, *op.cit.*

¹⁰⁹ Voir : LEROY M., « L'individu et l'impôt, Contribution à une sociologie cognitive de l'impôt », *Revue L'Année sociologique*, vol. 42, 1992, pp. 319-343 et « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *op.cit.*

¹¹⁰LEROY M., *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, *op.cit.*, ou LEROY M., « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *op.cit.*

La rationalité utilitariste présentée par Allingham et Sandmo¹¹¹ consiste dans la recherche d'un avantage économique pour le contribuable. Au moment de déclarer ses impôts, le contribuable fait un choix rationnel dans lequel entrent en jeu le montant de l'impôt, la probabilité d'une sanction si une infraction est commise, l'importance de cette sanction et le bénéfice qu'il va tirer de sa soustraction à l'impôt. Ce choix rationnel se fonde donc sur un calcul qui prend en compte les risques liés aux modalités d'imposition et à la probabilité d'être contrôlé et dont le résultat doit être positif pour que le contribuable décide de transgresser la loi¹¹². Comme nous l'avons vu ci-avant avec l'exemple de Brian, la rationalité utilitariste entre aussi en jeu au moment de construire une stratégie pour limiter les risques de subir un contrôle fiscal quand le contribuable a décidé de frauder. Celui-ci limite en effet son train de vie pour éviter de créer un écart trop important entre son train de vie réel et celui correspondant à ce qu'il déclare à l'administration fiscale, afin d'éviter d'attirer son attention. Le calcul rationnel permet au contribuable de prendre la décision d'éviter ou non l'impôt, mais aussi de construire une stratégie visant la réduction des risques de contrôle, en se fondant sur des variables telles que la probabilité perçue par le contribuable de subir un contrôle fiscal.

Mais il s'appuie aussi sur la variable de la répartition de la charge fiscale. En effet, pour Friedrich Hayek, le contribuable n'accepte de contribuer que si et seulement si les autres contribuables contribuent. La contrainte fiscale n'est donc tolérable par chacun que parce qu'elle s'impose à tous. Ainsi, le financement des biens collectifs est conditionné par le fait qu'il repose, du moins en théorie, sur chacun des membres de la société : « Si d'un autre côté, il sait que la contrainte ne peut être autorisée qu'applicable à tous, il sera rationnel à ses yeux d'être contraint, à condition que tous les autres le soient. Telle sera dans bien des circonstances la seule voie aboutissant à fournir des biens collectifs désirés par une large majorité au moins »¹¹³. En ce sens, si le contribuable pense que la majorité des contribuables fraudent, il sera alors lui-même tenté de frauder. C'est ce que nous expliquera Luc, gérant de bar parisien¹¹⁴, en nous confiant frauder « *comme tout le monde* ». La conviction que « la fraude fiscale est la chose du monde la mieux

¹¹¹ ALLINGHAM M. G., SANDMO A., « Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis », in *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 1972, pp. 323-338.

¹¹² C'est ce que nous expliquait Brian, par exemple, dans le chapitre précédent. Celui-ci a en effet construit un système lui permettant de ne pas attirer l'attention sur lui en évitant de faire des dépenses ne correspondant pas au niveau de vie qui devrait être le sien s'il ne fraudait pas.

¹¹³ HAYEK F., *Droit, législation et liberté*, Volume III : « L'ordre politique d'un peuple libre », Paris, PUF, 1983, p. 53 .

¹¹⁴ Chapitre III, pp.121-122.

partagée » risque de conduire les contribuables honnêtes à vouloir faire de même pour ne pas supporter à eux seuls le fardeau fiscal et, d'autre part, à imposer la fraude comme un mode de fonctionnement normal d'une petite entreprise. C'est le cas pour Brian et Luc qui se sont vus imposer un comportement frauduleux par les pratiques habituelles des clients pour le premier et des fournisseurs pour le second.

Si le partage de la charge fiscale semble être un élément nécessaire pour la contribution de tous au financement des biens collectifs, il peut en même temps être une motivation pour ne pas contribuer. Pour Hayek, en effet, « des considérations purement rationnelles feront que chaque individu, tout en désirant que tous les autres contribuent, se refusera à le faire »¹¹⁵. Cependant, le partage du financement des services publics entre les membres de la société peut conduire à un sentiment de dilution de l'importance de la participation individuelle. Chacun peut en effet compter sur tous les autres pour financer les services publics dont il pourra toujours profiter, puisque personne ne peut empêcher un citoyen éludant l'impôt de bénéficier d'au moins une partie des services publics. Conscient de la nécessité de la contribution collective aux services publics, chaque contribuable souhaite que tous les autres y contribuent, tout en refusant de contribuer lui-même. Cette contradiction est soulevée par le paradoxe théorisé par Mancur Olson¹¹⁶. Selon lui, l'individu a une tendance naturelle à profiter des avantages fournis par l'action collective, sans pour autant assumer les coûts de celle-ci. Ce comportement est doublement avantageux. Dans le domaine de la fiscalité et suivant James Buchanan, l'évitement de l'impôt est « économiquement rationnel »¹¹⁷ pour l'individu, qui continue à profiter des avantages du vivre-ensemble, sans pour autant se plier à ses contraintes. Mais, si l'évitement de l'impôt est « économiquement rationnel », il est pourtant « un mal public »¹¹⁸, dans le sens où il « réduit la quantité de fonds disponibles pour acheter et fournir les biens publics » et contraint ceux qui contribuent par choix ou parce qu'ils n'ont pas la possibilité de frauder, à assumer une charge fiscale plus importante. Il est alors nécessaire, affirme Buchanan, de « recourir à la coercition pour lever les impôts », car « les individus ne paieront pas nécessairement leurs impôts de plein gré, même si les avantages personnels qu'ils retirent des dépenses publiques

¹¹⁵ HAYEK F., *op.cit.*, p. 53.

¹¹⁶ OLSON M., *La logique de l'action collective*, Bruxelles, Éd. Université de Bruxelles, 2011 (1965)

¹¹⁷ BUCHANAN J., *Les Limites de la liberté. Entre l'anarchie et le Léviathan*, Litec, coll. L.I.B.E.R.A.L.I.A, économie et liberté, 1992 (1975), p. 138.

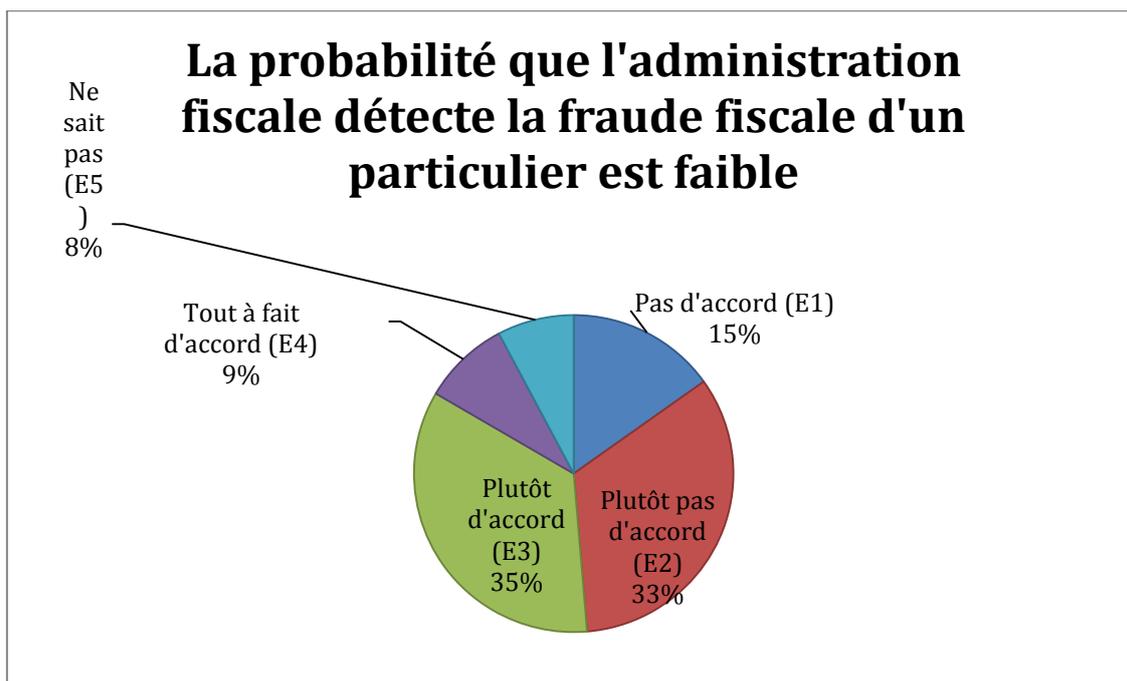
¹¹⁸ *Ibid.*

excèdent leur contribution nominale au fisc »¹¹⁹. Suivant James Buchanan, si un État choisit de prélever un impôt pour financer son action et améliorer ainsi les conditions de vie des membres de la société, il est alors dans l'obligation d'imposer des normes répressives afin de contraindre la volonté du contribuable. En France, comme nous le verrons aux chapitres III et IV, les normes imposées par l'administration fiscale et pénale aux illégalismes fiscaux sont peu efficaces dans le sens où elles visent plutôt une finalité budgétaire que répressive et ne recouvrent pas l'entièreté des comportements d'évitement de l'impôt. Si on considère que les services publics sont un bien pour la société (ce qui n'est pas le cas de Buchanan), il est alors nécessaire d'obliger chacun de ses bénéficiaires à participer à leur financement en sanctionnant ceux qui ne le font pas pour que, au moment de déclarer ses impôts, le contribuable prenne en compte dans son calcul l'existence des normes répressives et des sanctions qui découlent de leur non-respect.

La probabilité de subir un contrôle fiscal étant prise en compte dans le calcul rationnel précédant la décision d'éviter ou non l'impôt, il est alors important que le contribuable l'imagine comme étant très élevée. En effet, plus il pense que les risques de contrôle sont élevés, moins il aura tendance à frauder. Or, comme nous pouvons le constater dans le graphique ci-après, 44% des répondants à notre enquête sont d'accord et plutôt d'accord avec l'affirmation suivante : « la probabilité que l'administration fiscale détecte la fraude fiscale d'un particulier est faible ». Ils sont donc 44% à estimer qu'un particulier – et donc eux-mêmes – ne prend pas un risque élevé s'il choisit d'éviter l'impôt illégalement. En ce sens, l'impact de l'existence de sanctions (administratives ou pénales) peut être estimé relativement faible pour un peu plus de quatre répondants sur dix, ce qui met en péril le financement des services publics.

¹¹⁹ *Ibid.*

Tableau 9 : Représentations de la probabilité que l'administration détecte la fraude fiscale d'un particulier



Les répondants à notre questionnaire doutent par ailleurs de l'efficacité de l'administration fiscale dans la lutte contre la fraude. D'après les deux graphiques suivants, ils sont 73% à ne pas être d'accord avec les affirmations suivantes : « l'administration fiscale a les moyens de lutter contre la fraude fiscale » et « la législation fiscale permet de lutter efficacement contre la fraude fiscale ».

Tableau 10 ; Représentations des moyens de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude fiscale

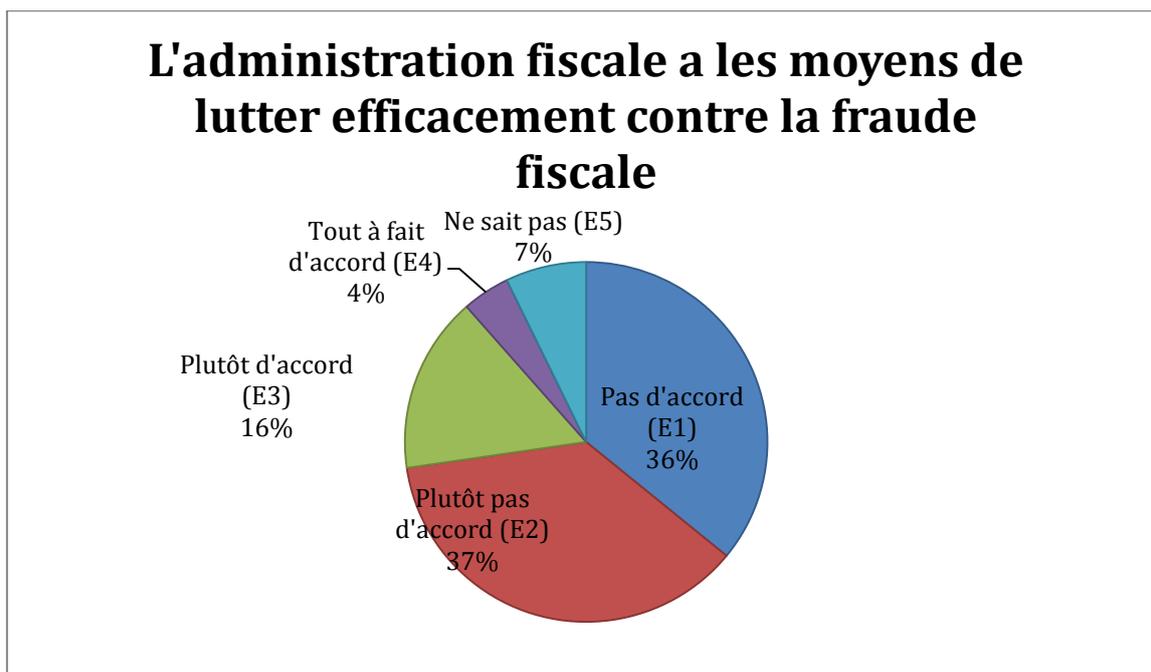
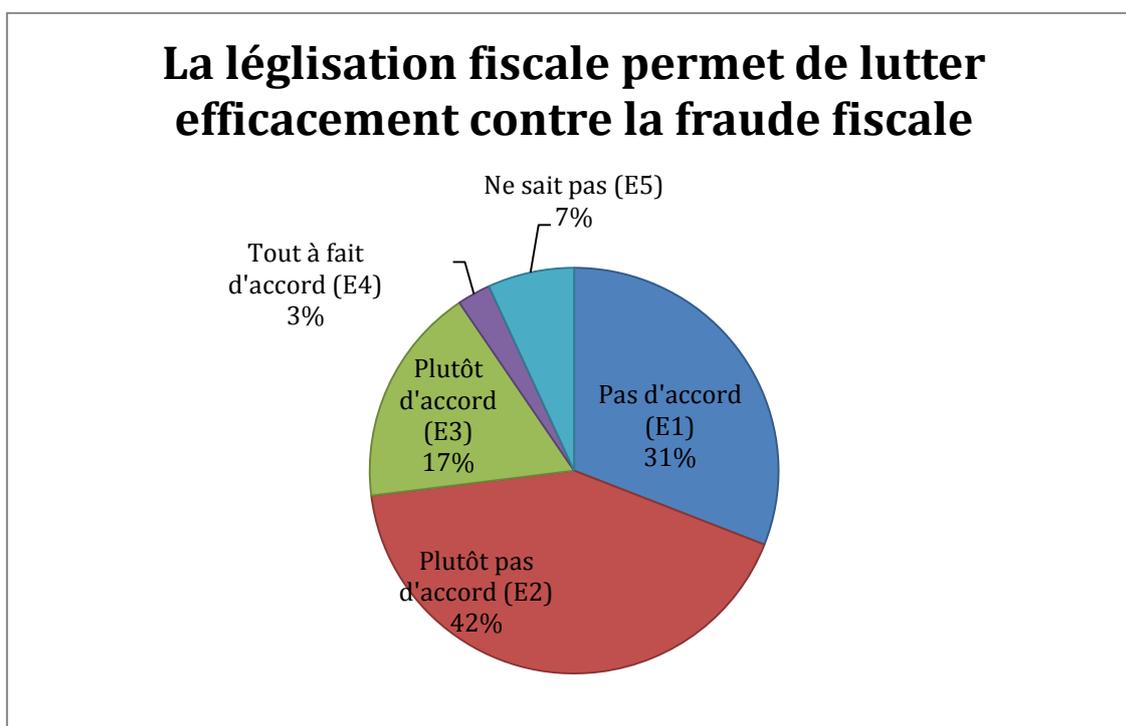


Tableau 11 : Représentations de la législation contre la fraude fiscale



Si plus de quatre répondants sur dix pensent que le risque qu'encourent les contribuables particuliers en commettant des infractions à la loi fiscale et près des trois quarts doutent de la capacité de l'administration à lutter efficacement contre la fraude fiscale, alors la condition nécessaire au bon fonctionnement d'un système d'imposition

posée par Buchanan n'est pas respectée. Si le calcul rationnel des contribuables intègre réellement la probabilité de subir un contrôle fiscal et d'être sanctionné en cas de fraude, il est alors fort probable que les répondants à notre questionnaire seraient nombreux à saisir une opportunité de fraude qui s'offrirait à eux.

En ce sens, c'est toute la société qui est mise en péril, puisque c'est bien au nom de celle-ci et de la coexistence entre ses membres que l'État se doit de contraindre les rationalités de chacun dans un cadre borné de normes coercitives ; si les individus étaient des monades isolées sans relation aucune les unes avec les autres, l'idée même d'un financement collectif de services bénéficiant à tous ne ferait pas sens. Autrui serait alors une variable dans le choix du contribuable d'éviter ou non l'impôt. Bien que la théorie de la rationalité utilitariste soit convaincante, nous pouvons lui reprocher de se centrer uniquement sur l'intérêt propre et immédiat du contribuable considéré alors sous le seul angle de l'individualisme égoïste. S'il choisit rationnellement de ne pas contribuer ou de sous-déclarer ses revenus, le contribuable ne fait entrer que son comportement et les risques qui lui sont associés dans son calcul. Il ne prend alors en compte ni les conséquences de son comportement sur la société toute entière, ni le risque pour son intérêt propre que son comportement soit érigé en exemple.

La rationalité économique n'est pas centrée uniquement sur l'individu, mais s'insère bien plutôt dans un collectif. Le consentement à l'impôt peut ainsi être compris comme un « dilemme social » selon R.M. Dawes¹²⁰. Le contribuable cherche à concilier ses intérêts propres et égoïstes et les intérêts collectifs. Si un nombre trop important d'individus avait un comportement égoïste et éludait l'impôt, alors plus personne n'aurait intérêt à participer au financement de l'État puisqu'aucun objectif social ne pourrait être atteint. L'impôt n'a de sens que s'il est pensé comme collectif. Nous doutons en effet qu'il soit possible de penser l'impôt sans prendre en compte cette notion « collectif » – puisque même poussé à l'extrême, l'individualisme ne saurait isoler absolument les hommes. L'individu est en effet toujours déjà inséré dans des groupes sociaux dont l'addition constitue la société. En ce sens, une réflexion sur le comportement du contribuable ne peut se passer d'une prise en compte non seulement du collectif dans lequel il s'insère mais aussi de sa subjectivité, c'est-à-dire des valeurs, croyances et connaissances découlant de son appartenance à des groupes sociaux.

¹²⁰ DAWES R. M. (1980), « Social dilemmas », *Annual Review of Psychology*, 31(1), pp. 169-193.

En accord avec les recherches actuelles sur le comportement du contribuable, il nous semble insatisfaisant car insuffisant de centrer notre compréhension du consentement ou du non-consentement à l'impôt sur la seule rationalité économique. La grande majorité de ces recherches se fonde en effet sur l'idée qu'au vu de la faible probabilité qu'un particulier subisse un contrôle fiscal, si seule la rationalité économique gouvernait le comportement du contribuable, alors le nombre de fraudeurs devrait être plus important qu'il ne l'est effectivement¹²¹.

Pour Marc Leroy, « l'intérêt économique (*self-interest*), au sens d'un calcul optimal basé sur les facteurs objectifs de la décision, ne détermine pas (toujours) l'acteur dont la rationalité est certes limitée, mais logique au regard de ses valeurs, et surtout de son raisonnement (rationalité cognitive) »¹²². Le comportement du contribuable n'est donc pas fondé uniquement sur un calcul rationnel mais peut être sous-tendu par un certain nombre de valeurs et d'informations mises à sa disposition. Le choix de remplir correctement ou non ses obligations fiscales induit une subjectivité que ne prend pas en compte la rationalité économique. Deux autres types de rationalité peuvent alors être envisagés : la rationalité axiologique et la rationalité cognitive, introduites par Marc Leroy dans le débat sur le comportement du contribuable face à l'impôt.

2. La rationalité axiologique

La rationalité dite « axiologique »¹²³ est construite sur les valeurs morales qui sous-tendraient le comportement du contribuable. Elle est à penser comme le respect de certains principes moraux imposés à soi-même. Ces principes peuvent être fonction des différents groupes auxquels appartient le contribuable, mais aussi de ses croyances politiques ou de sa conception du vivre-ensemble. Ils ne sont jamais parfaitement acquis mais évoluent en fonction de la situation personnelle du contribuable et de la manière

¹²¹ Le nombre de fraudeurs fiscaux n'est pas connu. Il est en effet très compliqué de connaître ce chiffre, puisqu'il recouvre par principe, une réalité cachée. On estime cependant qu'elle coûte à l'État français entre 40 et 60 milliards d'euros par année.

¹²² LEROY M., *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, *op.cit.*, p. 233.

¹²³ Weber oppose la « rationalité axiologique » à la « rationalité instrumentale » en montrant que si la seconde s'attache à trouver les moyens les plus adaptés pour parvenir à une fin, la première se concentre sur les valeurs qui sous-tendent l'action, sans considération des conséquences. Voir *L'éthique protestante et l'esprit du capitalisme*, Paris, Plon, 1964 et *Essai sur la théorie de la science*, III^e essai : « Essai sur quelques catégories fondamentales de la sociologie compréhensive », Paris, Plon, 1965.

dont il s'insère dans un contexte historique, social, politique et économique englobant. La théorisation de la rationalité axiologique prend place au sein de la réflexion contemporaine sur le consentement et le non-consentement à l'impôt, qui explore l'influence de la morale fiscale sur le consentement à l'impôt (B. Torgler, M. Shaffner, A. Macintyre¹²⁴, M. Wenzel¹²⁵, V. Braithwaite¹²⁶, etc.) en utilisant des angles de questionnement très divers. La majorité des recherches dans ce domaine est centrée sur le gouvernement et les institutions, montrant ainsi que c'est dans le rapport avec l'État et le gouvernement que va se construire la morale fiscale. C'est le cas des recherches menées par le CREMA¹²⁷, qui tendent à montrer la relation de cause à effet entre la démocratie directe et par-là même l'implication du citoyen-contribuable à l'intérieur de la construction de la loi fiscale, et son civisme fiscal. Dans l'article intitulé « Tax Morale and Institutions »¹²⁸, Benno Torgler reprend les résultats d'une enquête menée dans différents cantons suisses dont voici les conclusions : « *The findings suggest that institutional factors in the form of direct democratic participation rights and federalism raise tax morale. Furthermore, trust in government and trust in the court and the legal system have a positive effect on tax morale* »¹²⁹. En impliquant d'emblée le citoyen dans le processus législatif, la démocratie directe crée une relation de confiance entre celui-ci et l'État et ses différentes institutions. Comme l'expliquent Feld et Frey, cette relation de confiance dépend du degré de participation du citoyen à l'intérieur de la vie politique. Plus la démocratie est directe, plus les administrations (et notamment l'administration fiscale) traitent le contribuable avec respect : « *Tax authorities of cantons with more direct participation rights, compared to cantons with less direct democracy, treat taxpayers more respectfully and are less suspicious if taxpayers report*

¹²⁴ TORGLER B., M. SHAFFNER, A. MACINTYRE, *Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality*, 2007.

¹²⁵ WENZEL M., *Misperceptions of social Norms about Tax Compliance : A Field-Experiment*, 2001.

¹²⁶ BRAITHWAITE V., *Taxing Democracy*, Aldershot, Ashgate Publishing LTD, 2002.

¹²⁷ CREMA : *Center for research in economics, management and the arts*. Ce centre de recherche privé a été fondé par des professeurs d'Université suisses. Il a pour objectif de promouvoir une recherche scientifique en économie, management et dans les arts, fondée sur la théorie du choix rationnel et sur différentes sciences sociales qui s'insèrent dans ce champ, et plus particulièrement la psychologie, la sociologie et le droit.

¹²⁸ TORGLER B., *Tax Morale and Institutions*, Working paper No. 2003-09, Basel, CREMA, 2009.

¹²⁹ « *Les résultats nous laissent entendre que les facteurs institutionnels découlant des droits de participation de la démocratie directe et du fédéralisme augmente la moralité fiscale. Par ailleurs, la confiance en le gouvernement, en les tribunaux et en le système législatif a un effet positif sur la moralité fiscale.* » (Traduction personnelle).

too low incomes »¹³⁰. En accordant une place plus importante au citoyen dans le processus législatif, l'administration fiscale « traite les contribuables plus respectueusement et avec moins de suspicion s'ils déclarent des revenus trop bas »¹³¹. Le rapport de confiance entre l'État et les contribuables-citoyens doit donc se fonder sur le respect. Si l'État et ses agents sont respectueux des citoyens, alors ceux-ci leur accorderont légitimité et confiance, et seront plus enclins à respecter les obligations qui leur incombent qu'elles soient fiscales ou non. La morale fiscale, telle qu'elle est décrite dans les travaux du CREMA est toujours relative et dépendante du contexte dans lequel elle s'insère. Ces travaux ne mettent en effet jamais en avant une moralité économique de type kantien selon laquelle les contribuables respecteraient leurs obligations fiscales uniquement par devoir moral. Ainsi, la moralité fiscale dépendrait avant tout du contexte politique et économique dans lequel s'inscrit l'action du contribuable ; le contribuable peut donc aussi bien agir moralement en se soustrayant à l'impôt pour montrer son opposition à un État illégitime que s'il paie son impôt dans un État légitime¹³².

Dans un article intitulé « *Why pay taxes? A review of tax compliance decisions* », Erich Kirchler, Stephan Muehlbacher, Barbara Kastlunger et Ingrid Wahl démontrent que moins les citoyens-contribuables ont confiance en l'État, plus ce dernier doit faire preuve d'autorité pour les pousser à déclarer correctement leurs impôts. Il s'agit alors pour l'État fiscal de mettre en place une politique fiscale plus efficiente qui consiste dans l'augmentation des pénalités et des probabilités de contrôle. Selon eux, le consentement volontaire est fondé sur un climat de confiance qui dépend de plusieurs variables telles que la connaissance que le contribuable-citoyen a du système fiscal, la moralité et l'équité des institutions étatiques et les droits démocratiques. Dans le cas où un État respecte ces variables, s'il informe et fait participer le citoyen à la législation fiscale, s'il prône une moralisation des institutions politiques et traite les citoyens-contribuables avec équité, alors non seulement il n'a pas besoin de mettre en place une politique fiscale coercitive, mais doit surtout éviter de le faire. En effet, ces chercheurs soulignent l'effet contre-productif des contrôles intrusifs et des sanctions draconiennes.

¹³⁰ « Les autorités fiscales des cantons qui favorisent la démocratie directe traitent leurs contribuables avec plus de respect et moins de suspicion s'ils déclarent des revenus trop bas, que les cantons qui ont un niveau de démocratie directe moins élevée. », FELD, L. P., FREY, B. S. 2002. *The Tax Authority and the Taxpayer. An Exploratory Analysis*, communication présentée lors de l'*Annual Meeting of the European Public Choice Society Belgirate* en 2002.

¹³¹ *Ibid.*

¹³² Cette question sera traitée au chapitre V.

Des pénalités trop importantes ou des contrôles trop fréquents pourraient induire une perception du système fiscal comme injuste et inéquitable et pousser alors les contribuables à frauder.

Le contribuable n'est jamais un citoyen isolé. Il ne contribue pas pour lui-même mais bien pour financer les institutions et services publics d'un État donné, à un temps T et est en ce sens un acteur du système fiscal. Le citoyen-contribuable est intégré dans des logiques qui le dépassent, celle de l'administration fiscale et des politiques publiques fiscales défendues et mises en application par le gouvernement.

L'étude approfondie des variables qui influent sur la représentation de la déviance fiscale donne à voir des résultats pour le moins surprenants qui vont parfois dans une direction opposée à laquelle notre intuition aurait pu nous conduire. L'hypothèse développée entre autre par Frey et selon laquelle plus le contribuable reconnaît la légitimité de l'État fiscal et de ses actions et plus il sera consentant à l'impôt semble être remise en cause par nos analyses. En effet, le groupe des « intolérants » à la déviance fiscale porte un jugement plus critique sur la législation fiscale et sur son efficacité à lutter contre la fraude fiscale que les « tolérants ». En revanche, le rapport s'inverse chez les « très tolérants » à la déviance fiscale pour aller dans le sens de la théorie développée par Frey, puisqu'ils sont proportionnellement plus nombreux à ne pas être en accord avec la législation fiscale.

Nous pouvons essayer de comprendre ces résultats en situant notre enquête dans son contexte politique. Notre questionnaire a été diffusé entre le mois de janvier et le mois d'avril 2012. La France était alors dirigée par un gouvernement de droite¹³³, vivement critiqué par l'opposition et une grande partie de la société civile pour ses réformes fiscales jugées inéquitables¹³⁴. À travers notre enquête nous avons pu ressentir la forte critique des politiques fiscales appliquées par le gouvernement ; en effet, les réponses des participants permettent de faire le constat d'un sentiment d'injustice fiscale fort, qui se caractérise par une imposition des revenus jugée mal répartie entre les citoyens pour 87% des personnes interrogées et par une inégalité dans la taxation des différents

¹³³ Le gouvernement de François Fillon, sous la présidence de Nicolas Sarkozy.

¹³⁴ Sur cette question, voir LANDAIS C., PIKETTY Th., SAEZ E., *Pour une révolution fiscale. Un impôt sur le revenu pour le XXI^e siècle*, Paris, Seuil, coll. « La République des idées », 2011.

revenus. Pour 92% des personnes interrogées, les revenus financiers et les salaires ne sont pas taxés équitablement.

Si les répondants sont une grande majorité à critiquer fortement le système fiscal, les personnes votant à droite et à l'extrême droite formulent une critique moins radicale que les personnes votant à gauche et à l'extrême gauche. L'orientation politique a une influence certaine sur l'adhésion ou non aux politiques fiscales mises en application par un gouvernement ; ceci explique donc pourquoi les « intolérants » à la fraude et à l'évasion fiscales, en majorité de gauche, sont en désaccord avec la législation fiscale et son application, tandis que les « tolérants », votant en majorité à droite, sont plus en accord avec elles. En revanche, les « très tolérants » ne montrent pas d'orientation politique particulière (soit ils ne se prononcent pas, soit ils se disent être « ni de gauche, ni de droite ») et sont aussi critiques envers le système fiscal qu'ils le sont envers la déviance fiscale. Il semblerait que nous puissions trouver, dans ce groupe, une manière de valider l'hypothèse de Frey selon laquelle le rejet de la légitimité de l'État et l'inéquité de ses lois fiscales peut conduire à un rejet de l'impôt.

Tableau 12 : La critique de la législation fiscale

La législation fiscale s'applique de la même manière à tous les citoyens	Les intolérants	Les tolérants	Les très tolérants
Plutôt pas d'accord	68%	13%	84%

Les citoyens participent à l'élaboration de la loi fiscale	Les intolérants	Les tolérants	Les très tolérants
Plutôt pas d'accord	60%	46%	84%

Les personnes interrogées se montrent critiques à l'égard de la législation fiscale et de son application, mais elles conservent néanmoins un attachement non seulement aux valeurs qui sous-tendent l'impôt, mais aussi aux services publics qui en découlent. On

remarque, en effet, la place importante que tient la redistribution des richesses¹³⁵ dans les représentations du système fiscal. Non seulement les impôts sont considérés comme une « *contrepartie financière aux biens publics* » pour 79% des personnes interrogées, mais 84% d'entre elles sont d'accord avec l'affirmation suivante : « *En payant mes impôts, je contribue au bien-être de la société dans son ensemble* ». Si l'impôt est en même temps une contrepartie financière aux biens publics dont le citoyen profite personnellement, il demeure aussi un moyen d'améliorer les conditions de vie collective. Les citoyens voient donc dans l'impôt un outil pour améliorer le bien-être de chacun et de tous et la représentation qu'ils s'en font est construite aussi bien sur leurs valeurs politiques et morales que sur leur rationalité économique et individualiste.

Les réponses données par les « tolérants » à la déviance fiscale à ces deux affirmations distinctes : « En payant mes impôts, je contribue au bien-être de la société » et « mes impôts sont une contrepartie financière aux biens publics », qui sont deux conceptions particulières de l'impôt (« impôt-contribution » et « impôt-contrepartie »)¹³⁶ parmi d'autres, révèlent ce qui pourrait apparaître comme une incohérence, mais qui nous semble plutôt être une preuve de ce que nous avons défini comme une « double-représentation » de l'impôt. 57% des « tolérants » à la déviance fiscale sont plutôt d'accord avec l'idée que l'impôt peut contribuer au bien-être de la société et 48% à être plutôt d'accord avec la conception de l'impôt comme contrepartie financière aux biens publics.

Tableau 13 : « Les tolérants » et les valeurs de l'impôt

Les tolérants sont plutôt d'accord avec l'idée que...	En payant mes impôts, je contribue au bien-être de la société	Mes impôts sont une contrepartie financière aux biens publics
Plutôt d'accord	57%	48%

¹³⁵ Sur la question de la « construction » de la redistribution des richesses comme impôt-solidarité, voir Audrey ROSA, *Solidarité et impôt : recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, thèse de doctorat en droit sous la direction de Vincent Dussart, Université Toulouse 1, 2013, chapitre 1.

¹³⁶ Cf. Introduction.

Cette position ambivalente est construite sur deux compréhensions de celui-ci : un impôt idéal, dont la finalité serait le bien-être de tous et un impôt effectif, plus individualiste où primerait la rationalité économique. Si le citoyen pense que l'impôt peut profiter à tous, il veut aussi, et peut-être avant tout, qu'il lui profite personnellement. Les réponses données par les personnes interrogées nous permettent de mettre en avant un conflit entre les valeurs du citoyen et sa rationalité économique. L'impôt idéal est pensé à travers les valeurs politiques et morales qui dépassent l'individu, tandis que l'impôt effectif ramène le citoyen à un individualisme égoïste.

La relation qu'entretient le contribuable à l'État fiscal et à l'impôt influe sur sa rationalité axiologique mais n'est pas une rationalité axiologique en soi. Celui-ci ne construit en effet pas ses décisions uniquement sur des valeurs morales mais aussi et peut-être surtout sur « la manière dont [il] traite les informations »¹³⁷ sur l'organisation de système fiscal, des finances publiques et plus généralement de l'État. Ce troisième type de rationalité que Marc Leroy qualifie de « cognitive » semble être la plus importante, dans le sens où elle conditionne les deux autres. En effet, le citoyen-contribuable ne peut que se baser sur les informations en sa possession pour d'un côté calculer les risques encourus dans l'acte de frauder et pour décider de ce qu'est un comportement moral ou immoral en matière de fiscalité.

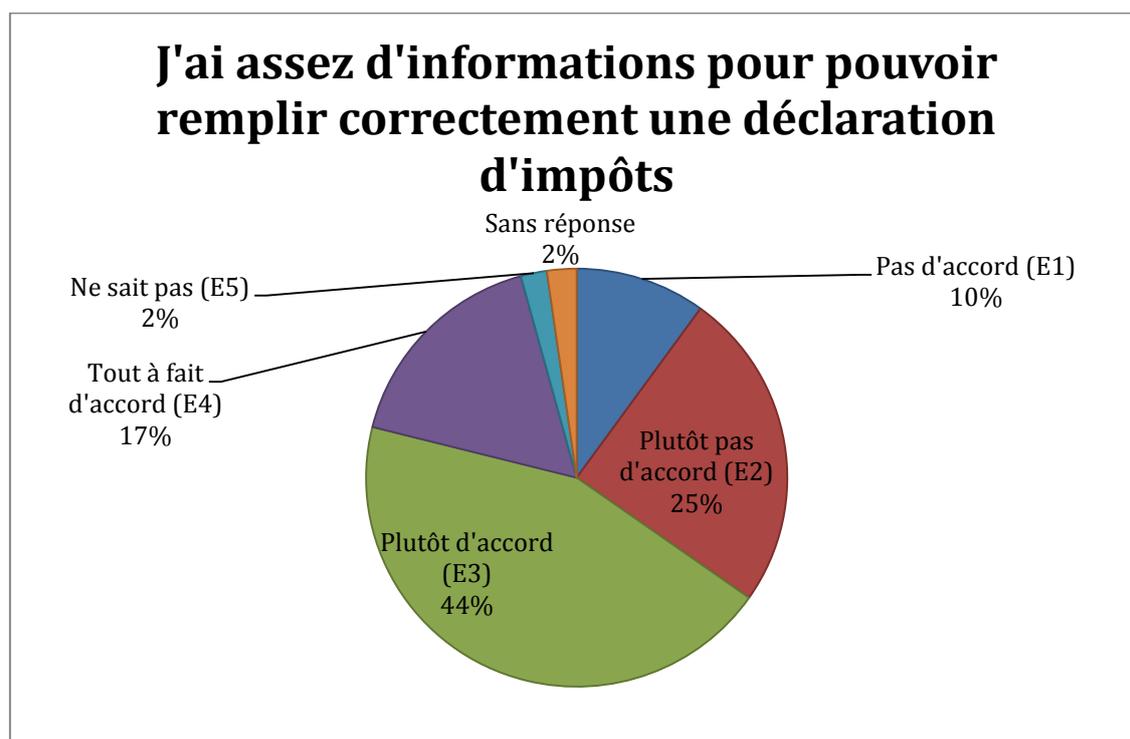
3. La rationalité cognitive

Chaque contribuable reçoit un certain nombre d'informations sur le fonctionnement du système fiscal, qu'il interprète lui-même. L'administration fiscale, mais aussi l'État et le gouvernement, par le biais de ses choix politiques relayés par les médias, sont des sources d'information pour le citoyen-contribuable. Celui-ci se construit alors sa propre compréhension du système fiscal, dont dépendra, entre autres sa peur du contrôle fiscal. Pour Marc Leroy en effet, « la rationalité cognitive du contribuable explique l'appréciation du risque du contrôle fiscal. En général, le contribuable ne connaît pas les facteurs objectifs d'être pris en cas de fraude, facteurs qui sont retenus par les économistes utilitaristes. Il raisonne en fonction des informations concrètes dont il

¹³⁷ LEROY M., *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste* Paris, Economica, 2010, p. 245.

dispose [...] »¹³⁸ La rationalité utilitariste ne peut donc pas expliquer à elle seule le comportement du contribuable puisqu'elle n'intègre pas ces « biais subjectifs », comme le « nombre de fraudeurs connus ou les leçons [tirées] des contrôles rencontrés » dont parle Marc Leroy et qui permettent au contribuable de se construire une représentation personnelle des risques encourus en cas de fraude fiscale. Le contribuable prend donc en compte dans sa décision d'éluder ou non l'impôt des connaissances qui ne sont pas des données exactes et objectives et construit ainsi un calcul rationnel fondé sur une représentation subjective des probabilités de contrôle. C'est ce calcul qui va orienter son comportement fiscal. Or, notre enquête nous a permis de mettre en évidence que seule une petite majorité de nos répondants pense posséder assez d'informations pour remplir une déclaration d'impôt sur le revenu.

Tableau 14 : Niveau d'information du contribuable pour l'acte déclaratif



Ces chiffres doivent cependant être interprétés avec précaution, puisqu'il est tout à fait vraisemblable qu'une partie des répondants (la catégorie des moins de 25 ans) n'a jamais rempli de déclaration d'imposition. La variable de l'âge est tout à fait déterminante dans

¹³⁸ *Ibid.*

le rapport du contribuable à l'administration fiscale. Les plus jeunes, qui n'entretiennent pas encore de relation avec celle-ci, fondent leur représentation sur ce qu'ils entendent dire.

Si l'administration fiscale ne semble pas remplir complètement son rôle dans la transmission des informations nécessaires à la réalisation des tâches fiscales confiées aux contribuables, elle ne semble pas non plus entretenir un rapport de confiance avec ceux-ci. En effet, seuls 18 % des répondants lui font absolument confiance. Cependant, cette confiance absolue en l'administration ne se retrouve pas forcément où on aurait pu le penser. Il s'avère en effet que ce sont les contribuables du groupe 2, « tolérants » à la fraude et à l'évasion fiscales, qui se déterminent par une véritable confiance en l'administration. Les « intolérants » à la fraude et à l'évasion fiscales ne savent pas s'ils ont ou non confiance en l'administration fiscale.

Ces résultats semblent tout à fait contre-intuitifs et remettent en cause l'hypothèse développée par les chercheurs du CREMA, selon laquelle la confiance en l'administration fiscale et en ses agents augmente le taux de consentement à l'impôt des contribuables. Mais peut-être ne faut-il y voir qu'une critique de l'opacité du système fiscal et de l'incapacité de l'administration à le rendre plus clair ? Il y a, en effet, et surtout dans le cas des plus jeunes, une véritable méconnaissance du rôle de l'administration dans le système fiscal et de sa capacité (ou incapacité) à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

C'est le cas, par exemple, de Lola, étudiante en optique de 22 ans, qui dépend encore de la déclaration des revenus de sa mère :

Mélanie Péclat : « Est-ce que tu sais comment fonctionne le système fiscal français ? »

Lola : « Non, et pour dire la vérité, ça ne m'intéresse pas vraiment. »

Mélanie Péclat : « Tu n'as pas eu de cours sur les obligations fiscales dans tes études d'optique ? »

Lola : « Non. On a eu des cours de gestion, mais jamais sur la manière dont il faut remplir une déclaration d'impôt. »

Mélanie Péclat : « Et en tant que future opticienne, ça ne t'intéresse pas ? »

Lola : « Non, pas vraiment. Je devrais m'y intéresser, mais comme pour le moment je n'ai pas besoin de déclarer moi-même mes impôts... »

[...]

Mélanie Péclat : « *Et c'est quelque chose qui te fait peur ?* »

Lola : « *Un peu. Ça m'a l'air très compliqué. Tout le monde parle de la déclaration d'impôt comme si c'était une immense contrainte très compliquée. Je verrai bien au moment où je devrai m'y mettre. Je me dis quand même que si tout le monde y arrive, je devrais bien y arriver aussi.* »

Nous avons pu constater au cours de nos recherches une importante méconnaissance de l'organisation du système fiscal, notamment chez les plus jeunes. Cette lacune est ressentie par Lola, qui aurait souhaité être éduquée à l'impôt au cours de ses années d'école obligatoire :

Lola : « *Je pense qu'on devrait nous faire des cours d'initiation à la fiscalité. Au moins pour nous expliquer à quoi servent les impôts qu'on paie. Je ne sais pas où on pourrait placer ces cours. Peut-être pendant l'éducation civique. Ça ferait moins peur.* »

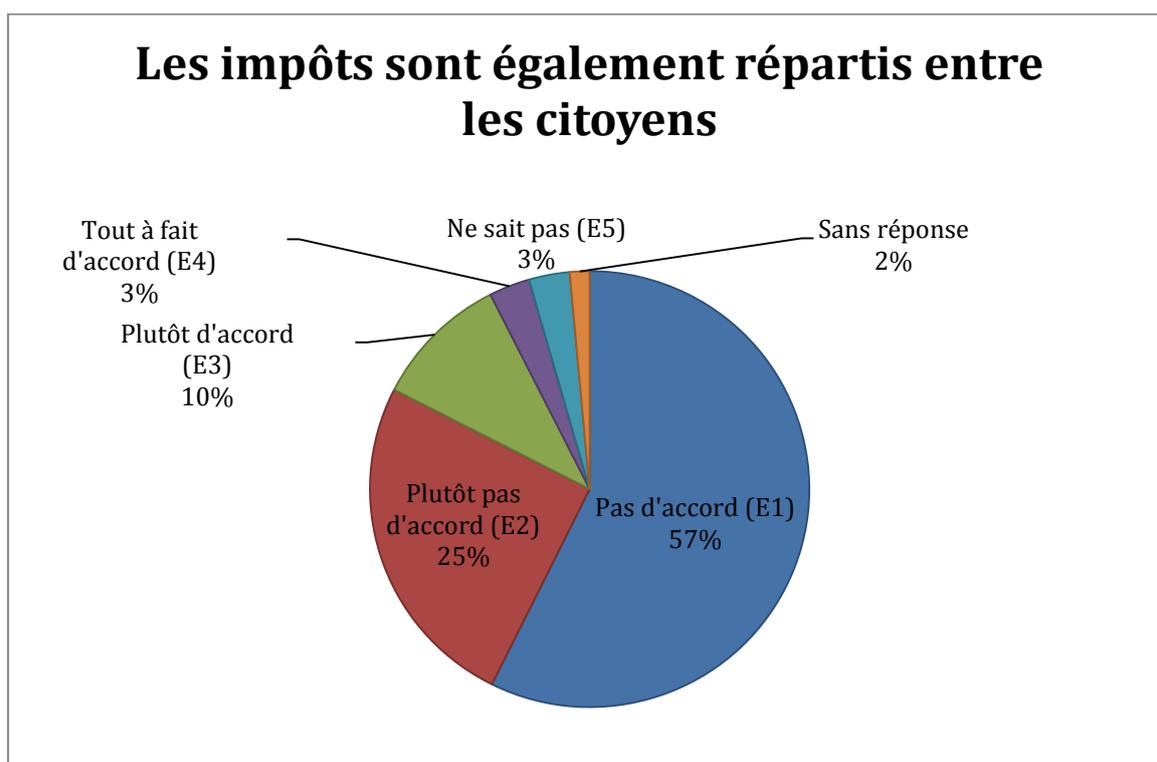
Cette méconnaissance du système fiscal de la part des citoyens est régulièrement relevée par les enquêtes auprès des contribuables. En 2003, par exemple, l'enquête de Sakurai et Braithwaite¹³⁹ montre que sur les 2 000 contribuables interrogés, seule une minorité (12,4%) se disent très compétents pour remplir correctement leurs obligations fiscales ; ils sont 36% à ne pas se sentir compétents du tout¹⁴⁰.

La volonté d'en savoir plus, pour mieux appréhender les obligations fiscales, ainsi que l'envie de savoir où et comment sont dépensés les impôts versés par les contribuables participent d'une critique globale qui est celle d'un manque de transparence du système fiscal, qui paraît alors injuste et inéquitable. C'est effectivement l'une des opinions qui ressort de notre questionnaire sur *Les représentations de la fraude et de l'évasion fiscales en France*.

¹³⁹ SAKURAI, Y., BRAITHWAITE V., « Taxpayers' perceptions of practitioners : Finding one who is effective and does the right thing ? », *Journal of Business Ethics*, 2003, 46 (4), pp. 375-387.

¹⁴⁰ Sur la question des connaissances des jeunes sur l'impôt, voir FURNHAM A., "Understanding the meaning of tax : Young people's knowledge of the principles of taxation", *Journal of Socio-Economics*, 34 (5), 2005, pp. 703-13.

Tableau 15 : Représentation de la répartition du poids de l'impôt



La législation fiscale jugée peu claire est aussi perçue comme inéquitable et injuste, aussi bien en amont, dans son élaboration qu'en aval, dans son application. En disant cela, c'est la capacité de l'État à communiquer sur les politiques publiques en matière de fiscalité que remettent en cause nos répondants. Le comportement du contribuable face à l'acte déclaratif dépend donc de trois rationalités qui ne s'excluent pas, mais s'enchevêtrent. Nous pouvons en effet tout à fait envisager une situation dans laquelle la décision de l'évitement ou de l'adhésion à l'impôt dépendrait non seulement d'un système de valeurs partagées avec d'autres individus mais aussi d'une peur du contrôle fondée sur une expérience de contrôle passée. De même, le calcul rationnellement économique peut tout à fait intégrer des données telles que la représentation subjective de la probabilité de subir un contrôle ou la peur de se voir soumis à un jugement moral de la part d'autres individus.

Les trois rationalités du contribuable peuvent donc corrélativement être mobilisées dans le processus déclaratif. Elles permettent par ailleurs au contribuable de se situer par rapport à un certain nombre de normes fiscales, qu'il choisit soit de respecter, soit de transgresser. Ces normes sont d'abord celles du droit positif tiré du code des impôts et du code pénal. Le législateur indique au contribuable ses obligations fiscales ainsi que

les sanctions possibles en cas de non-respect de celles-ci. Mais ces normes sont aussi empruntées de moralité et de civisme, qui s'imposent horizontalement au citoyen, en fonction de son appartenance à une société ou à un groupe donné.

II. Normes et déviance fiscales

Howard S. Becker explique dans *Outsiders* que « les normes peuvent se présenter sous des formes très variées. Elles peuvent être édictées formellement par la loi : dans ce cas les forces de police de l'État peuvent être employées pour les faire respecter. Dans d'autres cas, elles représentent des accords informels, établis de fraîche date ou revêtus de l'autorité de l'âge et de la tradition ; les sanctions informelles de diverses sortes sont utilisées pour faire respecter ce type de normes »¹⁴¹.

A. La pluralité des sources normatives

Les normes ne sont donc pas uniquement celles du droit positif, s'appliquant à tous de la même manière, mais peuvent être définies de manière informelle par des individus ou groupes d'individus. Chacun peut donc potentiellement être créateur de normes et discriminer les autres en deux catégories d'individus, selon qu'ils respectent ou non les normes. La déviance est donc relative à ceux qui définissent les normes. Peut donc être jugé déviant tout comportement ne respectant pas une norme établie, quelle que soit cette norme. Pour H.S. Becker il est par conséquent « facile d'observer que ce ne sont pas les mêmes actions que les différents groupes qualifient de déviantes. Ceci devrait attirer notre attention sur la possibilité que les phénomènes de déviance lient étroitement la personne qui émet le jugement de déviance, le processus qui aboutit à ce jugement et la situation dans laquelle il est produit »¹⁴².

En définissant des normes, le groupe choisit donc des critères lui permettant de distinguer entre ceux qui en font partie et ceux qui en sont exclus, construisant ainsi l'image du « déviant ». Pour Becker, la déviance est donc relative, puisqu'elle dépend du groupe qui impose les normes dont la transgression est définie comme une déviance ; mais cette relativité de la déviance se retrouve aussi dans le rapport qu'elle entretient au

¹⁴¹BECKER H.S., *Outsiders, Étude de la sociologie de la déviance* (1963), Métailié, 1985, p. 26.

¹⁴² *Ibid.*

temps. En effet, certains actes bénéficient de plus ou moins d'indulgence en fonction des périodes. Un comportement particulier peut, par exemple, être mis à l'agenda des politiques publiques à un moment T, alors qu'il était seulement considéré comme anecdotique auparavant. La déviance est fonction des époques et des contextes ; si aujourd'hui l'homosexualité n'est plus considérée en France comme une déviance, elle l'a pourtant longtemps été.

La relativité de la déviance se joue donc à plusieurs niveaux : premièrement, elle est fonction d'une norme déterminée et mise en application par différents groupes sociaux ; secondement, elle est fonction de l'époque, puisque les actes humains sont toujours jugés moraux ou immoraux, légaux ou illégaux dans un contexte particulier. La déviance est enfin fonction de deux groupes que l'acte déviant met en relation : ceux qui commettent l'acte déviant et ceux qui en sont victimes ou du moins qui estiment l'être. Ainsi, la gravité d'un acte déviant peut dépendre du statut social de celui qui l'accomplit ou de sa victime et bien sûr, de la qualité de ces deux parties. Les délits, comme nous le dit Becker, en citant Sutherland, « commis par les grandes entreprises sont presque toujours poursuivis au civil, alors que les mêmes délits commis par des individus sont habituellement poursuivis au pénal », et par-là même plus durement sanctionnés. Selon Becker « les lois s'appliquent tendanciellement plus à certaines personnes qu'à d'autres »¹⁴³. L'infraction à la norme en elle-même est donc prise dans le filet des interactions et constructions interindividuelles à l'intérieur d'une même société et ne suffit par conséquent pas pour saisir la déviance dans sa totalité. Pour Becker, en effet, « la déviance est une propriété non du comportement lui-même, mais de l'interaction entre la personne qui commet l'acte et celles qui réagissent à cet acte »¹⁴⁴.

En ce sens, l'*outsider* peut en même temps être celui qui ne respecte pas les normes étiquetées comme « déviant », mais aussi celui qui crée les normes et cherche à les faire imposer, nous dit Becker : « Du point de vue de la personne étiquetée comme déviant, « les étrangers » peuvent être les gens qui instituent les normes qu'elle a été déclarée coupable d'avoir transgressées »¹⁴⁵. S'installe alors un conflit entre les normes, chacun considérant l'autre comme un « étranger », puisqu'il ne répond pas aux mêmes valeurs et aux mêmes normes. Faut-il ou non accepter les normes qui sont créées et imposées de

¹⁴³ *Ibid.*, p. 37.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 38.

¹⁴⁵ *Ibid.*, p. 38.

manière transcendante par un autre groupe réunissant des individus en accord avec des valeurs qui leur sont propres ? Pour Becker, « un individu peut estimer [...] qu'il est jugé selon des normes qu'il n'a pas contribué à élaborer et qu'il n'accepte pas, mais qui lui sont imposées de force par des étrangers ». Est-ce le cas quand ces normes imposées de manière transcendante émanent de l'État ? Dans le cas de la fiscalité, comme nous l'avons vu plus haut, les contributions obligatoires sont d'autant mieux acceptées que le contribuable participe à l'élaboration de la législation fiscale. Il s'agirait alors de mettre le citoyen-contribuable au cœur du système fiscal pour lui donner envie de respecter les règles qui en découlent. Mais est-ce si simple que cela ? Peut-on vraiment envisager d'intégrer tous les citoyens au débat sur les normes en matière de fiscalité ?

Il nous semble que tous ne voudront pas ou ne se sentiront pas capables de participer effectivement à l'élaboration de la loi fiscale. Nous pouvons alors nous demander avec Becker qui impose les normes en matière de fiscalité. « Quelles catégories sont capables, en pratique, d'obliger les autres à accepter leurs normes, et quelles sont les causes du succès d'une telle entreprise ? C'est évidemment une question de pouvoir politique et économique. [...] Il y a toujours, en fait, des gens qui imposent de force leurs normes à d'autres, les appliquant plus ou moins contre la volonté ou sans le consentement de ceux-ci ».

Pour Becker « les groupes les plus capables de faire appliquer leurs normes sont ceux auxquels leur position sociale donne des armes et du pouvoir. Les différences d'âge, de sexe, de classe et d'origine ethnique sont toutes liées à des différences de pouvoir. C'est cette relation qui explique les différences de degré dans la capacité des groupes ainsi distingués à établir des normes pour les autres »¹⁴⁶. Les « créateurs de normes » en matière fiscale seraient donc ces élites économique-financières et politiques, auxquelles le pouvoir donne une influence sur la conception ou la modification des normes. En effet, quand un contribuable prend la décision d'éluder l'impôt, il cherche à rester dans le cadre légal de l'optimisation fiscale. En ce sens, les contribuables les plus aisés et les entreprises qui peuvent s'offrir les services d'un conseil fiscal manipulent les frontières du légal et de l'illégal. Suivant Marc Leroy, « la finalité visée par les contribuables et leur conseil est de limiter les risques de la stratégie d'évitement choisie, en particulier en choisissant les termes pour présenter les montages réalisés, en inventant de nouvelles

¹⁴⁶ BECKER H.S., *Outsiders, Étude de la sociologie de la déviance* (1963), Métailié, 1985, p. 41.

formes légales d'évitement de l'impôt¹⁴⁷ ou en réclamant des avantages fiscaux (corporatisme). Ces résultats posent la question de l'influence des contribuables privilégiés, notamment les milieux des affaires (Jacobs, 1987)¹⁴⁸ sur la taxation »¹⁴⁹. Doreen Mc Barnet donne plusieurs raisons au caractère flou de la frontière entre la fraude et l'optimisation fiscale. Pour elle en effet : « *The boundary between lawful and deviant behaviour, however, is not as clear as it might sound. In the first place transactions themselves may straddle the boundary, avoidances slipping into evasion, or being permeated by it. Second, the location of a transaction on the right or wrong side of the boundary depends on how those enforcing the law decide to label it-classic labelling theory. Third, the boundaries can be stretched not just by regulators but also by the regulated* »¹⁵⁰.

La frontière entre l'optimisation et la fraude fiscale est difficile à déterminer parce qu'elle est mouvante. Elle dépend en effet du statut de la personne qui impose la norme en matière de comportement fiscal. Pour Marc Leroy et Alexis Spire, comme pour Doreen Mc Barnet, une petite partie des administrés peut « étirer », déplacer la frontière en fonction de son intérêt propre, rendant alors quasiment impossible toute distinction claire entre un comportement légal et un comportement illégal : « *that activities can also be decriminalised by the active strategies of taxpayers and their advisers themselves* »¹⁵¹. Les contribuables peuvent glisser de l'une à l'autre, rendant alors impossible la détermination *a posteriori* de l'endroit où la frontière a été franchie, tant les lacunes et la complexité du système fiscal (en France, notamment) sont importantes.

¹⁴⁷ BACKHAUS J.G., « Fiscal Sociology : What for ? », *The American Journal of Economics and Sociology*, 61 (1), 2002, p. 64.

¹⁴⁸ JACOBS A.M., « How Do Ideas Matter ? Mental Models and Attention in German Pension Politics », *Comparative Political Studies*, 42 (2), 2009, pp. 252-279.

¹⁴⁹ LEROY M., « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt, *Archives européennes de sociologie*, 2003, 44 (2), p. 218-219, ainsi que SPIRE Alexis, « La domestication de l'impôt par les classes dominantes », *Actes de la recherche en sciences sociales*, 2011/5, n° 190, pp. 58-71.

¹⁵⁰ « La frontière entre un comportement respectueux de la loi et un comportement déviant n'est pas si claire qu'elle pourrait le paraître. Dans un premier temps, certaines transactions elles-mêmes peuvent chevaucher la frontière, l'évasion fiscale peut devenir de la fraude, ou peut en être imprégnée. Dans un second temps le statut légal ou illégal d'une transaction dépend de la manière dont ceux qui appliquent la loi décident de l'étiqueter. Dans un troisième temps, les frontières ne peuvent pas être étirées uniquement par ceux qui gouvernent, mais aussi par ceux qui sont gouvernés. »

¹⁵¹ « Ces activités délinquantes peuvent aussi être décriminalisées par les stratégies actives des contribuables et leurs conseils eux-mêmes. » (traduction personnelle).

B. L'inégalité devant les normes

Ceux qui savent jouer des règles et des normes fiscales ont les moyens de s'offrir les services de spécialistes de cette matière aride et complexe qu'est la fiscalité. Les classes dominantes ont cet avantage sur les classes les moins favorisées qu'elles ont les moyens de s'entourer. Leur capacité financière leur permet donc de « manipuler le droit », et d'avoir un rapport particulier à la règle que Luc Boltanski qualifie, comme nous le rappelle Alexis Spire, de « relativiste » : « Pour Luc Boltanski, le rapport relativiste des dominants à la règle constitue même le critère principal d'appartenance à ce groupe : ce que partagent ceux qui se situent en haut de l'espace social, c'est la certitude que les règlements sont nécessaires pour le bon fonctionnement de la société mais que ceux qui sont en responsabilité doivent pouvoir s'en affranchir au nom des contraintes spécifiques qui pèsent sur eux »¹⁵². Ce rapport à la loi s'apparente à la position du « passager clandestin » définie par Mancur Olson. Il peut en effet, profiter doublement du fait que les membres de la société contribuent financièrement à son bon fonctionnement, non seulement en bénéficiant des services publics qui en découlent, mais aussi en ne participant pas (ou partiellement seulement) à la charge fiscale qui devrait être la sienne. Il est nécessaire de noter que, selon Alexis Spire, ce ne sont pas tant les normes en elles-mêmes qu'adaptent les contribuables les plus aisés à leur intérêt, mais bien plutôt l'interprétation de celles-ci, toujours dépendantes du « cas particulier » : « Dans ce sens, domestiquer l'impôt signifie se l'approprier, c'est-à-dire comprendre que la règle doit toujours être interprétée pour être appliquée à un cas particulier, l'enjeu étant d'orienter cette marge d'interprétation pour qu'elle coïncide au mieux avec ses propres intérêts »¹⁵³. Le groupe des contribuables les plus aisés a saisi le caractère malléable de l'interprétation des normes fiscales qui peut être dirigée dans le sens de leur intérêt propre. C'est donc dans l'application au cas particulier des normes fiscales que se situe leur marge de manœuvre. Ils imposent ainsi une modification des normes suivant leur intérêt propre ; mais peuvent-ils imposer leurs propres interprétations des normes au reste de la société ? Ont-ils d'ailleurs un intérêt à le faire ?

Très souvent, comme le rappelle Sutherland, la délinquance en col blanc prend place à l'intérieur de pratiques professionnelles, liées au commerce ou à la finance et sont ainsi

¹⁵² Sur cette question, voir BOLTANSKI L., *De la critique. Précis de sociologie de l'émancipation*, Paris, Gallimard, coll. « NRF Essais », 2009, p. 217.

¹⁵³ SPIRE A., « La domestication de l'impôt par les classes dominantes », *Actes de la recherche en sciences sociales*, 2011/5 n° 190, pp. 58-71.

décriminalisées par les contribuables eux-mêmes. Des stratégies proactives leur permettent d'éluder une partie de l'impôt, sans pour autant être taxés de fraudeurs.

Pour Doreen Mc Barnet, il n'est pas justifié de faire une distinction entre les moyens légaux et illégaux d'optimisation fiscale, puisque les uns et les autres visent exactement la même finalité. Il existe selon elle quatre comportements possibles devant une déclaration d'impôt et trois manières d'échapper à l'impôt : « *First, one can pay the bill, second, one can pack the money in a suit case and smuggle it offshore, third, one can negotiate over how much to pay, and fourth, one can technically launder the deal into a non-taxable form. Options two, three and four all escape paying tax: but only the second is criminal* »¹⁵⁴. Selon la loi, seul le fait d'introduire clandestinement de l'argent dans une place *offshore* est illégal, alors que la négociation du montant de ses prélèvements obligatoires ou la transformation d'un impôt en une ressource non imposable atteignent le même objectif, à savoir : l'évitement de l'impôt. Si les finalités sont les mêmes, pourquoi punir certaines pratiques et pas d'autres ? Faudrait-il apprendre aux fraudeurs les mécanismes de l'optimisation légale ou supprimer toute distinction entre l'optimisation et la fraude fiscales, et criminaliser ainsi toute pratique visant à priver la société d'une partie de ses ressources ?

Avec Mc Barnet nous pouvons souligner le caractère complexe de la distinction entre l'optimisation et la fraude fiscales. Afin de résoudre ce problème, elle propose d'interroger ces comportements à travers la théorie de l'étiquetage développée par Becker et de les faire entrer sans distinction dans une seule et même catégorie, que nous avons choisi d'appeler « déviance fiscale ». Comme le préconise Mc Barnet, nous pensons que cette notion est nécessaire si l'on veut comprendre l'évitement de l'impôt de manière globale. L'évacuation des pratiques d'optimisation fiscale du questionnement sur la déviance fiscale ne permet pas de comprendre comment certains fraudeurs en arrivent à traverser la frontière entre une pratique légale et illégale.

Si nous parlons de « déviance » fiscale en suivant la définition de Becker, il est alors nécessaire de penser des normes qui servent d'étalon de mesure à cette déviance. Pour lui en effet, le « déviant » est un individu désigné comme tel par le groupe qui a instauré

¹⁵⁴ « Premièrement, on peut payer ses impôts ; deuxièmement, on peut mettre de l'argent dans une valise et le passer clandestinement dans une place offshore ; troisièmement, on peut négocier le montant et quatrièmement on peut le blanchir grâce aux niches fiscales. Les options deux, trois et quatre permettent d'éviter l'impôt : mais seule la deuxième constitue un délit. »

la ou les normes transgressée(s) ; cette définition intègre la détermination d'une norme à respecter, qui découle de valeurs, de principes qui définissent et sont définis par le groupe. Va être alors considéré comme fiscalement déviant un comportement qui transgresse une norme établie par un groupe particulier. Or, comme nous pouvons le voir avec Becker, le contrôle social ou l'imposition de normes sont en général l'apanage des classes dominantes. Si ce sont les classes dominantes qui cherchent à influencer l'interprétation de la loi fiscale dans le sens de leurs intérêts propres et qui imposent en même temps leurs normes particulières à la société dans son ensemble, doit-on alors penser que l'« optimisation fiscale » constitue la norme en matière de comportement fiscal ?

III. De la relativité des normes

Quel comportement pourrait sembler « normal » dans une époque où la dérégulation de l'économie et du marché conduit les individus à jouer avec les règles, avec les lois ? Si l'absence de loi, de règle et de norme définit le champ économique, peut-on encore demander aux contribuables de respecter les normes en matière fiscale ? La difficulté dans ce domaine n'est pas tant que certains jouent avec les lois, puisqu'il s'agit d'un comportement légal et donc légitime, mais bien que la frontière entre le jeu et la fraude est extrêmement floue et ténue.

A. De l'optimisation à la fraude fiscale

Jean-Claude Martinez – qui s'est engagé contre la taxation par l'impôt sur le revenu – distingue trois zones possibles dans le rapport du contribuable à l'impôt. Ces « trois zones » sont distinguées par des couleurs et permettent de définir les trois comportements possibles de tout contribuable face à l'impôt : la première zone - blanche - est celle dans laquelle se situe le « contribuable blanc comme neige », qui « ne fraude pas et n'optimise pas ». S'il contrevient à la norme fiscale, c'est en raison d'une erreur involontaire ; il est ce que l'on appelle, dans le langage de l'administration fiscale, « de bonne foi ». La seconde zone - noire - est celle dans laquelle entrent tous les contribuables qui fraudent volontairement l'administration fiscale, soit en faisant de fausses déclarations, soit en ne déclarant pas. Et la troisième zone, la zone grise, regroupe les contribuables qui pratiquent « l'optimisation fiscale » et profitent du droit dans leur propre intérêt.

En créant une zone intermédiaire entre un comportement parfaitement respectueux des règles et un comportement délinquant, Martinez démontre que la frontière entre le légal et l'illégal en matière de fiscalité est tout à fait poreuse : « [...] entre le légal et l'illégal il n'y a pas une rupture mais bien une continuité. Des dérapages successifs conduisent le contribuable du légal à la fraude par une série de glissements intermédiaires »¹⁵⁵. Il est par conséquent très compliqué de déterminer à partir de quel moment un contribuable passe la frontière de l'illégalité, à quel moment il passe du respect au non-respect des normes.

Cette continuité apparente entre le légal et l'illégal rend complexe la définition de la déviance fiscale. Mais il nous semble que le concept de « carrière déviante » développé par Becker dans *Outsiders* peut nous aider à y voir plus clair sur la façon dont un comportement légal glisse doucement vers l'illégal. Pour lui, « [...] les actes non conformes sont souvent commis par des individus qui n'ont pas l'intention d'agir en ce sens »¹⁵⁶. Suivant cette idée, nous pourrions postuler que le fraudeur n'a pas nécessairement l'intention de frauder, mais bien plutôt de chercher à optimiser son impôt afin que celui-ci ponctionne le moins possible ses ressources. Cependant, dans les cas de « déviance ordinaire » décrits par Becker, les actes déviants non-intentionnels « reposent sur l'ignorance soit de l'existence de la norme, soit du fait que celle-ci s'applique à ce cas ou à cette personne particulière »¹⁵⁷. C'est ici, nous semble-t-il, que se crée une rupture entre la déviance fiscale et les actes de déviance ordinaire ; en effet, celui que l'on qualifiera de « déviant » est celui qui connaît très bien, voire parfaitement la norme et son application, ce qui lui permet d'en jouer tout en tentant de rester dans la légalité. Il existe bien évidemment des situations où le contribuable dépasse le cadre fiscal légal en raison d'une ignorance ou d'une méconnaissance de la loi, mais l'administration fiscale qualifie ce comportement « d'erreur involontaire » et non pas de « fraude », l'une et l'autre étant distingués par la bonne (dans le cas de l'erreur) et la mauvaise foi (dans le cas de la fraude) du contribuable.

¹⁵⁵ MARTINEZ J.C., *La Fraude fiscale*, Paris, PUF, Que Sais-je ?, 1984.

¹⁵⁶ BECKER H.S., *Outsiders*, p. 48.

¹⁵⁷ *Ibid.*

B. La tentation de la déviance fiscale

La question de l'intentionnalité du contribuable est centrale dans la réflexion sur la déviance. Suivant Becker, « dans l'analyse des actes de déviance intentionnelle, l'interrogation habituelle porte sur les motivations : pourquoi l'auteur de l'acte déviant a-t-il voulu commettre un acte ? »¹⁵⁸. Si un comportement déviant peut trouver une justification d'ordre utilitariste ou déontologique, la croyance en l'une ou l'autre de ces justifications n'implique pas nécessairement la commission d'un acte déviant. Il est en effet tout à fait vraisemblable que certains contribuables ressentent le désir de transgresser les normes fiscales mais ne passent pas à l'acte, soit en raison d'un manque d'opportunité, soit parce que des valeurs, des croyances, une pression collective ou une simple peur du risque encouru les empêchent de le faire.

Pour Becker, « [...] il n'y a aucune raison d'admettre que seuls ceux qui finissent par commettre un acte déviant seraient effectivement portés à agir ainsi. Il est beaucoup plus vraisemblable que la plupart des gens connaissent fréquemment des tentations déviantes. Les gens sont beaucoup plus déviantes, au moins en imagination, qu'ils ne le paraissent. Au lieu de nous demander pourquoi les déviantes veulent faire des choses qui sont réprouvées, nous ferions mieux de nous demander pourquoi ceux qui respectent les normes tout en ayant des tentations déviantes ne passent pas à l'acte »¹⁵⁹. Suivant Becker, si nombreux sont les contribuables tentés d'optimiser ou de frauder, ils ne sont pourtant qu'une petite partie à passer à l'acte.

Les citoyens-contribuables ont une position ambivalente face aux contributions obligatoires. Conscients de leur utilité, ils portent un jugement sévère sur les fraudeurs fiscaux tout en cherchant pourtant à éluder l'impôt autant que possible. Cette position ambivalente, est construite sur une double-représentation de l'impôt, elle-même fondée d'un côté sur les valeurs qui le sous-tendent et de l'autre sur l'application concrète et individuelle de ces valeurs. Les obligations fiscales révèlent l'individu égoïste qui, devant une déclaration d'impôt, pense d'abord à lui-même avant de penser à la société.

¹⁵⁸ *Ibid.*, p. 49.

¹⁵⁹ BECKER H.S, *Outsiders*, pp. 49-50.

Tableau 16 : L'opportunité de la fraude fiscale

Si j'étais sûr de ne pas être contrôlé, je n'hésiterais pas à frauder	Les intolérants	Les tolérants	Les très tolérants
Tout à fait d'accord	20%	37%	2%
Plutôt d'accord	7%	18%	-
Plutôt pas d'accord	69%	31%	2%
Pas d'accord	1%	4%	-
Ne sait pas	2%	10%	80%

Dans notre questionnaire, nous avons posé la question suivante : « *Si j'étais sûr de ne pas être contrôlé, je n'hésiterais pas à sous-déclarer ou à ne pas déclarer mes revenus* ». S'il n'y a plus de risques de contrôle et que je peux alors frauder en toute impunité, le ferais-je ou non ? Nous faisons l'hypothèse que derrière la réponse à cette dernière question se cache la rationalité axiologique du citoyen-contribuable. À nous de mesurer son importance dans la prise de décision du contribuable face à sa déclaration d'impôt.

Le groupe 1, celui des « intolérants à la fraude fiscale », est en majorité (69%) « plutôt pas d'accord » avec cette proposition, mais il est tout de même tout à fait remarquable que près d'un tiers des « intolérants à la fraude fiscale » sont « plutôt d'accord » avec cette idée alors même qu'ils condamnent plutôt sévèrement les évitements d'impôts illégaux et légaux.

Les « tolérants » et les « très tolérants » à la déviance fiscale ne se positionnent pas clairement sur cette question. Si le groupe des « très tolérants » ne sait pas répondre à cette question, le groupe des tolérants donne des réponses qui sont contradictoires. Il n'y a pas de consensus sur cette affirmation dans le groupe des « tolérants », dont les réponses varient entre « tout à fait d'accord » et « pas d'accord ». Malgré l'absence de

positionnement clair de ce groupe, nous pouvons tout de même souligner qu'une majorité de ses membres (55%) seraient tentés par la fraude s'ils en avaient l'opportunité, contre 26% de la population générale interrogée.

Si les réponses données aux questions analysées ci-dessus semblent montrer une tendance des « intolérants » à rejeter la fraude fiscale et par-là même à faire montre d'une véritable moralité fiscale, ce n'est pas le cas pour l'interrogation suivante : « *Je me sens moralement obligé de payer mes impôts* ». Les réponses données par les différents groupes sont contre-intuitives et viennent par conséquent mettre en branle les résultats obtenus ci-avant.

Tableau 17 : L'obligation morale de payer ses impôts

Je me sens moralement obligé de payer mes impôts	Les intolérants	Les tolérants	Les très tolérants
Tout à fait d'accord	3%	8%	-
Plutôt d'accord	34%	52%	5%
Plutôt pas d'accord	2%	5%	84%
Pas d'accord	2%	3%	-
Ne sait pas	59%	32%	4%

Les résultats du tableau ci-dessus semblent l'hypothèse d'une morale fiscale corrélée à la condamnation de la déviance fiscale. En effet, si le groupe 1 ne sait pas s'il se sent « *moralement obligé de payer ses impôts* », le groupe 2, pourtant tolérant à la fraude et à l'évasion fiscales est d'accord avec cette idée.

L'apparente incohérence des réponses données par les répondants à notre questionnaire nous a conduits à remettre en cause la rationalité axiologique du contribuable et à envisager qu'elle n'est pas son seul principe d'action. Dans les entretiens que nous avons menés, nous avons rencontré à plusieurs reprises une ambiguïté entre les valeurs prétendument portées par le contribuable et son comportement – effectif ou projeté – dans des situations concrètes. Quand nous demandons à Olivier, fonctionnaire à la mairie de Paris de moins de 30 ans, s'il accepterait d'optimiser ses impôts s'il avait la possibilité de le faire, celui-ci répond par l'affirmative :

Mélanie Péclat : « Si tu pouvais optimiser, c'est-à-dire essayer de payer moins tout en restant dans la légalité, tu le ferais ? »

Olivier : « Oui, je le ferais ».

Mélanie Péclat : « Pourquoi ? »

Olivier : « Parce que... par égoïsme. Si je gagne de l'argent, je préfère que cet argent me revienne plutôt qu'il revienne à l'État, même si au final d'une manière ou d'une autre il reviendra à l'État en partie. »

Or, quelques minutes plus tôt, Olivier nous expliquait l'importance de l'impôt pour le bien-être collectif : « c'est une chance de pouvoir avoir des écoles gratuites, de pouvoir rouler sur des routes gratuites aussi, de pouvoir bénéficier de tout un tas de services, de biens que finance l'État, et tout simplement aussi je suis payé par l'État, donc oui, pour moi c'est important ».

Si la rationalité axiologique en matière fiscale existe, elle est très difficile à saisir. De nombreuses conditions entrent en jeu quand un contribuable choisit d'éluder ou non l'impôt, et de le faire légalement ou illégalement. Il peut tout à fait penser, comme Olivier, l'importance de l'impôt pour le collectif tout en donnant la priorité à son bien-être personnel. Olivier justifie en partie sa tentation de la fraude en nous expliquant que le manque à gagner de l'État n'était en réalité que temporaire, puisqu'il finirait bien à un moment où à un autre par être réinjecté dans l'économie nationale.

Tout comme Olivier, Brian, le coach sportif que nous avons rencontré au chapitre II sous-déclare ses revenus pour augmenter sa qualité de vie, mais nous confie pourtant que les impôts sont nécessaires au bien-être collectif :

Mélanie Péclat : « D'après toi, à quoi sert l'impôt ? »

Brian : « Ça paye pour le confort dans les lieux communs, pour moi. Les lieux communs... pour payer la maintenance du pays, quoi. En gros, pour éviter que ça ne s'écroule, il faut bien donner de l'argent pour que les choses soient tenues, enfin je veux dire, tout ce qui est dehors c'est grâce à ça, quoi. Ouais, la propreté, l'hygiène, j'espère

les améliorations économiques, le système de santé. Enfin tout ça pour moi c'est important, et surtout qu'en France, on ne paye pas beaucoup. »

Payer pour le collectif, pour que la société ne s'écroule pas, pour la propreté, pour l'hygiène, pour le système de santé. Pour Brian, les impôts servent ni plus ni moins à maintenir le pays et éviter qu'il s'écroule. Ajouté à cela la conscience que l'effort demandé par l'État français n'est pas abusif, il ne semble plus pouvoir mobiliser de justification à la fraude fiscale qu'il commet. Pourquoi continue-t-il alors à frauder ? Parce que, nous confie-t-il, la fraude fiscale lui permet d'améliorer ses conditions de vie et de lui apporter ainsi plus de « plaisir »¹⁶⁰.

Cette notion de plaisir comme conséquence possible de l'acte déviant a été mise en lumière par Becker. Pour lui en effet, c'est le plaisir tiré de l'acte déviant qui pousse les individus à persévérer dans leur déviance. Ce plaisir n'est pas recherché *a priori* dans l'acte déviant ; en ce sens, il n'est pas le motif ou la cause de la déviance, mais apparaît *a posteriori*, au cours de son exercice. Ainsi, le plaisir pris dans la commission de l'acte déviant est socialement appris : « Avant de se livrer à ces activités avec plus ou moins de régularité, la personne n'a aucune idée des plaisirs qu'elle peut en retirer : c'est au cours des interactions avec des déviants plus expérimentés qu'elle apprend à prendre conscience de nouveaux types d'expériences et à les considérer comme agréables »¹⁶¹. Elle ne peut donc pas savoir *a priori* « les plaisirs qu'elle peut en retirer ». Est-ce le cas pour toutes les formes de déviance ? Si le plaisir n'est pas à l'impulsion originelle de la déviance, il conduit pourtant l'individu à persévérer dans sa conduite.

Nous pouvons alors nous demander si toutes les formes de déviations ont pour conséquence un plaisir « qui rend prisonnier » ou si on ne peut pas trouver d'autres formes de contentement à l'intérieur de la déviance. Dans le domaine de la déviance fiscale, la notion de « plaisir » semble être pertinente, mais de manière indirecte. Le déviant ne tire pas du plaisir directement de l'acte lui-même, mais bien plutôt dans les possibilités qu'ils lui offrent. Le gain obtenu grâce à la fraude fiscale permet en effet à Brian de se faire plaisir, en améliorant ses conditions de vie. Bien sûr, l'amélioration des conditions de vie n'est pas la seule motivation possible dans la décision d'éviter l'impôt, mais reste pour le moins centrale. Nous verrons au chapitre V que le rejet de l'impôt

¹⁶⁰ Voir Chapitre I, II, « Brian, coach sportif ».

¹⁶¹ BECKER H.S, *Outsiders*, p. 53.

peut aussi constituer une forme de militantisme ou du moins d'opposition politique à l'État et à ses actions.

C. L'inscription dans une sous-culture déviante

La théorie de Becker nous amène à nous poser la question suivante : toute déviance amène-t-elle l'individu à « participer à une sous-culture organisée autour d'une activité déviante particulière ? La déviance fiscale n'est-elle pas un type de déviance particulier qui s'exerce individuellement ? Pour Becker, « les motivations déviantes ont un caractère social même quand l'activité est accomplie, pour l'essentiel, en privé, en secret et dans la solitude »¹⁶². L'acte déviant n'a donc pas besoin d'être effectué en public ou en groupe pour être social, mais il l'est nécessairement à partir du moment où il a été appris dans l'interaction avec autrui. C'est le cas de la plupart des pratiques fiscales, qu'elles soient ou non déviantes, d'ailleurs. La complexité du droit fiscal est en effet telle qu'elle contraint les contribuables à s'informer pour remplir leurs obligations fiscales. Les informations nécessaires peuvent être demandées aussi bien auprès de l'administration fiscale que des proches, amis, collègues, etc. Et c'est ici, nous semble-t-il, dans la construction du savoir pratique de la fiscalité, que l'individu adopte les normes qui orientent son comportement. Le groupe qui inculque les normes à suivre en matière fiscale a, pour l'individu auquel il appartient, un rôle sinon d'« entrepreneur de morale », du moins de transmission dans le comportement à adopter pour montrer son appartenance au groupe. L'individu-contribuable adopte alors les normes qui sont celles du ou des groupes dans le(s)quel(s) il s'insère. S'il fait partie d'un groupe qui pratique l'optimisation fiscale, il considérera alors comme « déviant » celui qui ne cherche pas à optimiser ses impôts, tandis que s'il fait partie d'une catégorie de contribuables qui n'a ni les connaissances, ni les moyens d'optimiser fiscalement ses impôts, alors il jugera cette pratique « déviante ». Le jugement sur la déviance fiscale est donc relatif à la position dans la société et aux valeurs de celui qui l'émet et la déviance fiscale un construit social comme les autres.

La dernière étape dans la carrière déviante consiste, si l'on en croit Becker, « à entrer dans un groupe déviant organisé. » Pour lui en effet, « *les démarches précises qu'accomplit une personne pour entrer dans un groupe organisé, ou la prise de conscience et l'acceptation du fait qu'elle y est déjà entrée, influence fortement la*

¹⁶² *Ibid.* p. 54.

conception qu'elle a d'elle-même »¹⁶³. S'il n'y a pas effectivement de groupes de fraudeurs fiscaux organisés, sauf dans les cas où la fraude vient se rajouter à un autre comportement délinquant comme le trafic de drogue, nous avons cependant relevé au cours de nos entretiens que l'appartenance à certains corps de métiers induisait quasiment nécessairement la reproduction de certains comportements déviants fiscalement. Il existe donc, dans certains métiers, une incitation à la fraude ou du moins aux « petits arrangements avec l'impôt¹⁶⁴ ». C'est ainsi que Brian nous expliquait son entrée dans une carrière déviante¹⁶⁵. Quand un nouvel arrivant dans un groupe social prend connaissance de pratiques parfois contraires à ses valeurs mais extrêmement courantes, il se trouve quasiment obligé de les adopter. C'est ce que Becker appelle une « sous-culture déviante » et qu'il définit comme l'appartenance à un groupe possédant un « ensemble d'idées et de points de vue sur le monde social et sur la manière de s'y adapter, ainsi qu'un ensemble d'activités routinières fondées sur ces points de vue. L'appartenance à un tel groupe cristallise une identité déviante »¹⁶⁶.

Le groupe peut être fondé sur le partage de certaines valeurs et d'une certaine compréhension du monde. Mais les valeurs et les « points de vue sur le monde social » peuvent apparaître *a posteriori* comme des contraintes. Soit leurs pratiques déviantes les conduisent à faire groupe, soit c'est l'appartenance à un groupe ou à un corps de métier qui pousse les individus à avoir à des pratiques déviantes, elles-mêmes sous-tendues par une conception particulière du monde et du métier. La déviance n'est donc pas nécessairement le point de départ de la « sous-culture déviante », puisqu'elle peut faire l'objet d'une adhésion *a posteriori* par les membres du groupe.

C'est ce que nous explique Luc ce gérant de bar parisien d'une trentaine d'années, que nous avons rencontré au chapitre I¹⁶⁷ :

Luc : « Hier après-midi, j'ai reçu un de mes prestataires, quelqu'un qui tient une centrale d'achat à laquelle je cotise et via laquelle je fais un certain nombre d'achats. Je me suis plaint d'un problème sur les tarifs de ma bière, d'une de mes bières pression, et la seule réponse qu'il a eue, c'était « oui, mais tu peux faire du chocolat, avec ». C'est

¹⁶³ BECKER H.S., *Outsiders*, p. 60.

¹⁶⁴ Cette notion est fondée sur la notion développée par Pierre Lascoumes de « petits arrangements avec la probité », dans son ouvrage intitulé *Favoritisme et corruption à la française. Petits arrangements avec la probité* et publié en 2010 aux Presses de Science Po.

¹⁶⁵ Cf. Chapitre I, Partie II.

¹⁶⁶ BECKER H.S., *Outsiders*, p. 61.

¹⁶⁷ Voir les caractéristiques sociologiques des enquêtés en annexe, p.333.

comme « oui, je te présente un autre fournisseur et tu fais du chocolat ». Du chocolat ça veut dire du black. Ça veut dire je te présente un fournisseur à qui tu donneras que de l'argent liquide et qui te livrera avec des camions sans la marque dessus, etc. Donc avec les chauffeurs pas déclarés non plus, donc avec pas d'assurance en cas de problème avec une cargaison d'alcool, donc des camions, s'ils se font taper par les douanes, ils risquent très gros. Enfin, tout ce que je suis en train de décrire là, c'est un truc qui me débecte, vraiment.

Mélanie Péclat : « D'accord. Tu n'as jamais pratiqué du tout... ? »

Luc : « Je pense que comme tout le monde j'ai déjà pratiqué, après, à des fins raisonnables et... »

Mélanie Péclat : « C'est quoi des fins raisonnables ? »

Luc : « C'est quoi des fins raisonnables ? Des fins raisonnables, c'est je viens d'ouvrir mon bar, on me propose d'acheter deux fûts en espèce et j'ai que dalle sur mon compte bancaire, le mec veut bien que je le paye deux semaines après, contrairement à un autre fournisseur... mais je ne me suis plus jamais remis dans ce genre de situation. »

Mélanie Péclat : « Et une fin déraisonnable alors, ça serait quoi ? »

Luc : « Ah, une fin déraisonnable, c'est très courant, c'est des gens qui vont dire cette semaine j'achète dix fûts de bière par mon fournisseur, j'en achète cinq en dehors de mon fournisseur, le salarié que je prends ce soir je ne lui fais pas de contrat, je vais gagner 5 000€ dans le week-end, en déclarer 4 000 à l'administration fiscale, les 1 000€ qui traînent, ils sont pour moi, je pars en week-end à Deauville. »

Mélanie Péclat : « D'accord. C'est quelque chose qui est assez récurrent dans ton métier ? »

Luc : « Je pense que c'est récurrent dans tous les métiers, ça existe de la boulangerie à... [Hésitation]. C'est des métiers de commerce, des métiers où on manipule des espèces. »

Suivant cet extrait, nous pouvons remarquer qu'il existe un certain nombre de normes qui sont spécifiques à une partie de la population. Ici, d'après ce gérant de bar, ce sont

tous les « métiers du commerce » et les « métiers où on manipule des espèces » qui utilisent des pratiques frauduleuses, devenant la norme.

Cette analyse de Luc sur les catégories de métiers les plus fraudeurs peut paraître quelque peu impressionniste mais n'est pas loin de la réalité si l'on en croit les statistiques de ventilation des plaintes pour fraude fiscale et des dossiers transmis à la police fiscale par secteur d'activité proposée annuellement par la DGFIP de 2010 à 2013 :

Tableau 18 : Ventilation des plaintes pour fraude fiscale et des dossiers transmis à la « Police fiscale »

	2010	2011	2012	2013
Agriculture	0,5%	0,7%	0,5%	0,7%
Industrie	3,4%	2,7%	2,6%	1,8%
Professions libérales	6,0%	6,4%	7,8%	7,5%
Dirigeants de société et salariés	11,1%	12,2%	18,7%	22,0%
Bâtiments, travaux publics	30,2%	28,0%	24,2%	21,8%
Commerce	19,7%	22,0%	23,4%	28,4%
Services	29,1%	28,0%	22,7%	17,8%

Source DGFIP 2014

Ce sont donc, comme l'estime Luc, les professions du commerce qui font le plus souvent l'objet de plaintes de la part de l'administration fiscale pour délit de fraude fiscale. Dans le cas des commerçants, c'est la nature de l'activité et l'échange de petites sommes en liquide qui rend la fraude plus aisée et la constitue en une quasi-norme.

Pour H.S Becker, « ces normes sont dérivées de valeurs qui jouent [...] le rôle de principes ultimes » et sont développées au sein d'un groupe particulier parce que les valeurs partagées par la société tout entière ne sont pas adaptées « aux réalités de leur vie quotidienne »¹⁶⁸. Chaque groupe choisirait ainsi ses normes et les valeurs qui les sous-tendent en fonction de ses pratiques quotidiennes. Cette théorie nous permet de mieux saisir l'apparent écart entre les valeurs globales que peut porter un individu (qui sont fonction de son orientation politique ou de son éducation) et son comportement fiscal au quotidien. Cet écart est d'ailleurs compensé par l'individu-contribuable lui-

¹⁶⁸*Ibid.* p. 154.

même ou par le groupe auquel il appartient, par l'adoption d'« un système de justification ». Ce faisant, il s'installe « dans une forme de déviance plus réfléchie et cohérente. » Les contribuables construisent donc un système de justification *a posteriori* de leurs comportements déviants, qui leur permet de combler l'écart entre les valeurs générales qui sous-tendent leur conception de l'impôt et les valeurs particulières qui sous-tendent leur comportement fiscal. Cette apparente schizophrénie nous semble découler de celle induite par l'équilibre artificiel que les États occidentaux essaient d'instaurer entre d'une part, le jeu de la concurrence fiscale qui bénéficie aux grandes entreprises et aux contribuables les plus aisés et d'autre part, la lutte accrue contre la fraude et l'évasion fiscales rendue nécessaire par la crise économique de 2008.

Cette position d'équilibriste entre la moins-disance fiscale d'un côté et la lutte contre l'évitement de l'impôt de l'autre nous semble être la source de l'ambivalence de la relation qu'entretiennent les contribuables à l'impôt et alimentent ainsi leurs contestations fiscales. Comment la lutte contre la fraude fiscale est-elle réellement menée ? Que dit-elle des valeurs étatiques qui la sous-tendent ?

CONCLUSION DU CHAPITRE II

La conception de la déviance développée par Howard S. Becker nous a permis de mieux saisir l'importance de la notion de « déviance fiscale » qui recouvre aussi bien les illégalismes fiscaux que les comportements légaux d'optimisation, d'évasion et d'exil fiscal. Suivant Doreen Mc Barnet, il est nécessaire d'étendre la définition de la délinquance fiscale à ces comportements qui, bien que légaux, sont pourtant dans la plupart des cas une étape dans le franchissement de la frontière entre le légal et l'illégal en matière de fiscalité.

Cette frontière, par ailleurs très poreuse et mouvante, est extrêmement difficile à saisir. Elle dépend en effet aussi bien des acteurs du système fiscal que du contexte politico-économique. Si tous les contribuables ne peuvent pas influencer sur les règles fiscales, ils se font pourtant tous une représentation des normes qui devraient sous-tendre le comportement de chacun. Ces normes sont relatives non seulement à leur position à l'intérieur du système fiscal, mais aussi aux connaissances qu'ils en ont et à la manière dont ils le jugent.

Face à sa déclaration d'impôts, le contribuable mobilise trois rationalités différentes – utilitariste, axiologique et cognitive – inscrites dans un système de normes et de valeurs que l'individu-contribuable partage avec d'autres au sein des groupes sociaux auxquels il appartient. Aussi, il peut choisir d'éviter l'impôt pour montrer son adhésion à une norme partagée par les autres membres du groupe. Loin d'être un comportement purement individualiste, la déviance fiscale prend place à l'intérieur d'un collectif dont les normes et les systèmes de justification se construisent sur des valeurs communes. En ce sens, si la « déviance fiscale » est présentée comme un comportement sinon « normal » du moins « courant » dans les échanges économiques au niveau international, alors la tentation de l'évitement en sera plus grande.

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ne peut se passer d'une remise en question des procédés légaux d'optimisation fiscale. S'il choisit de ne condamner que les évitements illégaux de l'impôt, l'État oppose sa propre représentation de la déviance fiscale et à celle des citoyens, brouillant ainsi le cadre de définition d'un comportement fiscalement normal. Le manque de repère clair induit deux conséquences néfastes pour la société tout entière :

- L'augmentation de la rupture entre les plus riches et puissants et le reste des citoyens.
- L'augmentation de la tolérance face à la déviance fiscale que l'on peut, en accord avec Marc Leroy¹⁶⁹, qualifier de « banalisation » de la déviance fiscale.

C'est en effet ce que montre Thomas Piketty dans *Le Capital au XXI^e siècle* : « [...] il est bien évident qu'une telle sécession fiscale des plus riches est potentiellement extrêmement dommageable pour le consentement fiscal dans son ensemble. Le relatif consensus autour de l'État fiscal et social, déjà fragile par temps de croissance faible, s'en trouve amoindri, notamment au sein des classes moyennes, qui assez naturellement ont du mal à accepter de payer plus que les classes supérieures. Cette évolution favorise la montée des individualismes et des égoïsmes : puisque le système dans son ensemble est injuste, alors pourquoi faudrait-il continuer de payer pour les autres ? »¹⁷⁰.

L'État parvient-il à éviter ces deux écueils ? Comment l'État et son administration fiscale répondent-ils aux comportements fiscalement déviants ? Quel message ces réponses envoient-elles aux citoyens-contribuables ?

¹⁶⁹ LEROY M., *Déviance, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique*, *op.cit.*, p. 1-40.

¹⁷⁰ PIKETTY Th., *Le capital au XXI^e siècle*, Paris, Seuil, 2014, p. 800.

PARTIE II : LES RÉPONSES ADMINISTRATIVES ET PÉNALES À LA DÉVIANCE FISCALE

S'il est du devoir de l'État d'assurer l'égalité entre les citoyens, alors les réponses administratives et pénales aux illégalismes fiscaux en sont une des conditions de possibilité. En effet, le contrôle fiscal, mal nécessaire et versant de la liberté offerte aux contribuables par l'acte déclaratif, s'impose comme un obstacle aux transgressions de la loi fiscale, protégeant ainsi les « honnêtes citoyens » des « moins honnêtes citoyens ».

Première étape d'un processus de sanction visant trois finalités officielles, à savoir la réparation, la répression et la prévention de la fraude, le contrôle fiscal conduit à deux traitements possibles de l'illégalisme. Ces deux réponses - administrative et pénale - sont censées diversifier les moyens pour parvenir à ces finalités et offrir ainsi à l'État un levier plus important dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. En droit fiscal comme en droit commun, l'État a le monopole de la violence légitime ; lui seul peut donc protéger le citoyen contre les atteintes à l'intégrité de l'impôt. Mais qu'en est-il effectivement ?

Notre réflexion sur la déviance fiscale et plus largement sur la relation qu'entretiennent les citoyens à celle-ci ne peut se passer d'une analyse des réponses données par l'État à la déviance fiscale à travers deux de ses administrations : l'administration fiscale et l'administration judiciaire. Nous faisons en effet l'hypothèse que l'analyse du traitement administratif et pénal des illégalismes fiscaux peut révéler un certain nombre de normes juridiques, sociales, organisationnelles et morales qui le sous-tendent et nous permettre ainsi de saisir la manière dont la société et système fiscal s'influencent réciproquement. En cherchant à savoir si les réponses pénales et administratives des illégalismes fiscaux permettent ou non d'atteindre les trois objectifs du contrôle fiscal, nous nous interrogerons sur la volonté réelle ou affichée par l'État de lutter contre l'insécurité fiscale.

CHAPITRE III : CONTRÔLE ET SANCTIONS ADMINISTRATIVES DE LA FRAUDE FISCALE

Contrepartie de la mise en place du système déclaratif, le contrôle fiscal lui est inexorablement lié, comme l'affirment les manuels¹⁷¹ sur le contrôle fiscal et/ou de procédures fiscales : « Le contrôle fiscal peut [...] être [...] perçu comme la contrepartie indispensable, la clé de voûte du système déclaratif »¹⁷² ou la « contrepartie normale de l'obligation faite aux contribuables de produire des déclarations sincères »¹⁷³. Considéré par certains comme nécessaire à « l'équité fiscale »¹⁷⁴ ou à « l'égalité fiscale »¹⁷⁵, il préserve et protège les valeurs qui sont au fondement même de l'impôt, à savoir la redistribution des richesses¹⁷⁶ et l'égalité des citoyens. Selon Olivier Fouquet et Manon Sieraczek, « il n'y aurait rien de pire qu'un régime déclaratif non contrôlé »¹⁷⁷, puisqu'il faudrait alors faire entièrement confiance à la bonne volonté du contribuable, qui peut assez facilement se laisser tenter lorsqu'une opportunité d'é luder l'impôt à moindre risque s'offre à lui¹⁷⁸.

Par essence, l'impôt provoque des sentiments ambivalents chez les citoyens, puisqu'il est en même temps jugé comme une atteinte à la propriété individuelle et comme une contribution nécessaire au financement de l'État chargé, entre autres, de protéger la propriété individuelle. La résolution de cette ambivalence s'est faite dans la notion de consentement. Chez Locke, les contributions obligatoires ne sont légitimes que si et seulement si elles sont acceptées par la majorité des citoyens : « mais toujours faut-il avoir le consentement du *plus grand nombre* des membres de la société qui le [l'impôt]

¹⁷¹ Lire par exemple : LAMBERT Th., *Procédures fiscales*, Paris, Montchrestien, 2013, 672p. ; COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, 2^e édition, Paris, PUF, 2014 ou GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P., *Procédures fiscales*, Paris, Dalloz, 2014, 405p., AYRAULT L., NEGRIN O., LAMARQUE J., *Droit fiscal général*, Paris, Lexis Nexis, 2014.

¹⁷² SCHOENAUER Ch., *Les Fondamentaux de la fiscalité*, Paris, EKSA, 2006 ; à voir aussi dans *Droit fiscal. Manuel et applications* pour l'année 2013-2014, publié chez DUNOD, ou chez BRURON V.J., *Le Contrôle fiscal*, Paris, LGDJ, 1991.

¹⁷³ DJOUHRI M., *L'Évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : Aspects juridiques et organisationnels*, Paris, LGDJ, 2012

¹⁷⁴ FOUQUET O., SIERACZEK M. (dir.), *Le Contrôle fiscal*, Paris, Lamy, 2010, Introduction pp. 11-18.

¹⁷⁵ SCHOENAUER Ch., *op cit.* p. 22.

¹⁷⁶ « La redistribution moderne ne consiste pas à transférer des richesses des riches vers les pauvres, ou tout du moins pas d'une façon aussi explicite. Elle consiste à financer des services publics et des revenus de remplacement plus ou moins égaux pour tous, notamment dans le domaine de l'éducation, de la santé et des retraites », PIKETTY Th., *Le Capital au XXI^e siècle*, Paris, Seuil, 2014, p. 766.

¹⁷⁷ FOUQUET O., SIERACZEK M. (dir.), *op.cit.*

¹⁷⁸ Cf. Chapitre II, p.116.

donnent, ou bien par eux-mêmes immédiatement, ou bien par ceux qui les représentent et qui ont été choisis par eux. Car, si quelqu'un prétendait avoir le pouvoir d'imposer et de lever des taxes sur le peuple, de sa propre autorité, il violerait la loi fondamentale de la propriété des choses, et détruirait la *fin* du gouvernement »¹⁷⁹. L'impôt n'est légitime que si le citoyen consent ; cette idée s'inscrit dans l'article 14 de la *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789*, qui fait référence au « consentement à l'impôt ». Mais ce que l'on nomme très généralement « consentement à l'impôt » doit pourtant faire l'objet d'une distinction entre deux acceptions possibles, celle d'un « consentement de l'impôt », socle nécessaire pour l'État-percepteur et celle d'un « consentement à l'impôt », question posée par les sciences sociales, qui met en jeu l'adhésion volontaire du citoyen à l'impôt. Suivant Hubert Gourdon, en effet, il existe une « distorsion fondamentale entre la collectivité dont le consentement à l'impôt fut historiquement à la source du parlementarisme et de la démocratie, et le particulier dont la réticence naturelle légitime l'établissement d'une administration dotée d'une structure et de moyens lui permettant d'établir le contrôle de ces déclarations »¹⁸⁰.

S'il existe plusieurs formes de relation à l'impôt (impôt-contribution, impôt-obligation¹⁸¹), l'existence même du contrôle fiscal, contrepartie nécessaire de l'acte déclaratif consacré en 1914, prouve que les deux formes de consentement ne sont pas spontanément acquises. Si les infractions à la loi fiscale ont toujours existé, c'est dans l'entre-deux-guerres, affirme Nicolas Delalande, que « le thème de la fraude fiscale devient un sujet majeur du débat politique », parce qu'elle « décrédibilise le paiement de l'impôt en faisant passer les « bons » contribuables pour des êtres naïfs et crédules, quand les fraudeurs adoptent une stratégie, souvent payante et peu risquée, de « passager clandestin »¹⁸².

Or, il est convenu et ce, même chez les néo-libéraux¹⁸³, que l'adhésion à l'impôt n'est possible que si et seulement si tous les contribuables y sont aussi soumis. Ainsi, le fait même de savoir que certains contribuables ne respectent pas leurs obligations fiscales

¹⁷⁹ LOCKE J., *Traité du gouvernement civil*, Paris, Flammarion, 1984, chap. XI, § 138.

¹⁸⁰ GOURDON H., « Impôt et liberté individuelle », in LAMBERT Th., *Contrôle fiscal. Principes et pratiques*, Paris, Economica, 1988, pp. 24-34.

¹⁸¹ Cf. Introduction et tableau 26, p. 252.

¹⁸² Cette notion de Mancur Olson utilisée dans sa *Logique de l'action collective* publiée en 1965 fait référence à un comportement individuel cherchant en même temps à profiter des bénéfices du collectif tout en ne participant pas à leurs financements.

¹⁸³ Cette question est traitée plus en détail au chapitre V.

peut en pousser d'autres à adopter le même comportement. En ce sens, le contrôle fiscal et les sanctions qui en découlent peuvent servir de rempart à la dé-légitimation des obligations fiscales conséquentes de la généralisation apparente ou réelle de la fraude fiscale d'une part en fabriquant une peur de la sanction fiscale et en augmentant ainsi le coût individuel de la fraude fiscale et, d'autre part, en diminuant le sentiment d'injustice que peut produire le sentiment d'impunité fiscale aux bénéficiaires des plus aisés. Le contrôle fiscal permet-il vraiment de lutter contre l'écueil d'une possible épidémie de fraude fiscale et protéger ainsi les citoyens contre les fraudeurs ? Quelles sont les conditions de la lutte contre la fraude fiscale ?

I. Le contrôle fiscal

La procédure de contrôle fiscal, lancée à partir de la détection d'une anomalie, est la première réponse donnée à des comportements fiscaux présumés illégaux. Il s'agit alors, pour l'administration fiscale, de prouver l'existence d'une irrégularité, celle-ci étant définie comme toutes les formes de non-respect du droit fiscal et/ou des obligations comptables pour les entreprises. *A priori* en effet, seules les infractions à la loi fiscale sont sanctionnées par l'administration fiscale. Or, il n'est pas toujours évident, même pour l'administration, de faire la distinction entre les cas de fraude (illégaux) et les cas d'optimisation (légaux). C'est en effet ce qu'explique le Conseil des Prélèvements Obligatoires dans l'introduction de son rapport de 2007 sur *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle* : « [...] il est souvent difficile de faire la part entre une certaine habileté du contribuable dans l'interprétation de la législation, qui s'apparente alors à l'optimisation, et une réelle malhonnêteté, qui relève de la fraude, d'autant que le contribuable ne sait pas toujours de façon certaine où se situe la limite entre ce qui est légal et ce qui ne l'est pas »¹⁸⁴.

Suivant le Conseil des prélèvements obligatoires, il est parfois difficile pour les agents de l'administration de discriminer entre l'usage et la violation de la loi, en raison non seulement d'une dualité dans la définition de la fraude (qui peut être administrative ou pénale) et d'une définition du délit de fraude fiscale extrêmement large : « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente

¹⁸⁴ Conseil des prélèvements obligatoires, *La Fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris, La Documentation française, mars 2007, p. 3.

codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans »¹⁸⁵.

Il s'agit alors, pour le contribuable (en amont) comme pour l'agent chargé du contrôle fiscal (en aval) de déterminer si un comportement se situe du côté de la légalité ou du côté de l'illégalité. La division des comportements fiscaux en quatre catégories proposée par Marc Leroy permet d'y voir un peu plus clair :

Tableau 19 : Typologie de la labellisation de la fraude fiscale¹⁸⁶

Décision du contribuable ↓	Décision de l'autorité →	Légal	Illégal
Montage pour éviter l'impôt		ÉVASION	FRAUDE
Pas de montage		RESPECT	ERREUR

Source : Marc Leroy (2009)

Au moment d'accomplir l'acte déclaratif, le contribuable prend la décision d'organiser un montage pour éluder l'impôt ou une partie de l'impôt ou de ne pas chercher à l'éluder. Dans ces deux situations, il peut se retrouver du côté de la loi : on parle alors d'évasion pour le montage légal et de respect pour l'absence de montage ; soit hors-la-loi : on dit alors que le contribuable a fraudé s'il a cherché à éviter l'impôt grâce à un montage ou qu'il a commis une erreur s'il n'a pas cherché à éviter l'impôt. Dans ces quatre types de comportements face à l'impôt, seuls deux peuvent donc être sanctionnés par l'administration fiscale : l'erreur ou la fraude. Reste alors à l'agent chargé du contrôle de déterminer si le contribuable est de bonne foi et a commis une erreur ou si son basculement dans l'illégalisme était volontaire.

Dans ce chapitre, nous essayerons de saisir les mécanismes des réponses données par l'administration fiscale aux illégalismes fiscaux commis par certains contribuables.

¹⁸⁵ Article 1741 du Code des Impôts.

¹⁸⁶ Ce tableau a été emprunté à Marc LEROY : « La sociologie fiscale », *Socio-logos. Revue de l'association française de sociologie* [En ligne], 4 | 2009, mis en ligne le 07 mai 2009, Tableau D : « typologie de l'évitement de l'impôt ».

Nous nous intéresserons d'abord aux réponses telles qu'elles sont inscrites dans la loi, puis, dans un second temps, à leur application concrète et quotidienne par les agents de l'administration fiscale. Ainsi, nous étayerons l'explication législative des procédures de contrôle par des témoignages d'agents des impôts sur leur application effective¹⁸⁷.

A. L'organisation du contrôle fiscal

Si le contrôle fiscal n'occupe qu'une partie des services de la Direction générale des Finances Publiques (DGFIP), il joue pourtant un rôle central dans le fonctionnement du système fiscal, puisqu'il est traditionnellement considéré comme « la légitime contrepartie de [la] confiance accordée au contribuable »¹⁸⁸. Suivant le rapport de la Cour des Comptes, les agents dédiés au contrôle fiscal dans l'administration fiscale sont au nombre de 14 100 : 13 500 dans les directions régionales et départementales et 1 100 dans les directions nationales¹⁸⁹, soit 8,2% des 115 411 agents fonctionnaires de l'administration fiscale en 2012¹⁹⁰.

L'organisation du contrôle fiscal ne se réduit pas au contrôle fiscal externe ; il recouvre divers services dont « la délimitation des compétences fait intervenir certains critères », suivant Thierry Lambert, « parmi lesquels l'emplacement géographique du contribuable, le montant du chiffre d'affaires réalisé ou du revenu imposable, l'appartenance à un groupe de sociétés ou les relations d'intérêt avec l'étranger, le secteur d'activité ou la catégorie socioprofessionnelle »¹⁹¹.

Les critères de délimitation et de spécialisation des services n'induisent pas pour autant qu'ils fonctionnent en vase clos. Ainsi, « un même contribuable peut avoir affaire à plusieurs services »¹⁹².

¹⁸⁷ Les témoignages des agents des impôts ont été recueillis entre décembre 2010 et avril 2012. Ils se composent de sept entretiens semi-directifs avec des vérificateurs en fonction et des anciens vérificateurs mandatés à la CGT Finances et au SNUI. Pour éviter toute difficulté avec leur hiérarchie nous avons choisi de rendre anonymes les entretiens et d'effacer tout détail susceptible de nuire à leur devoir de protection du contribuable. Tous ces entretiens ont été réalisés par nous-mêmes, en face à face et suivant une grille d'entretien construite *a priori*. Ils servent de contrepartie à l'absence d'observations *in situ* du travail des agents des impôts chargés du contrôle fiscal.

¹⁸⁸ GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P., *Procédures fiscales*, Paris, Dalloz, 2014, p. 133.

¹⁸⁹ *Rapport annuel de la Cour des comptes*, rapport public annuel 2012.

¹⁹⁰ Voir le rapport d'activité de 2012 de la DGFIP (Direction Générale des Finances Publiques).

¹⁹¹ LAMBERT Th., *Procédures fiscales*, Paris, Montchrestien, 2013, p. 23.

¹⁹² COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscale. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op.cit.*, p. 5.

Les différents services s'organisent autour de trois échelons, en fonction de leur couverture territoriale :

- L'échelon National, qui recouvre quatre services :

- *La Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI)* « assure le contrôle des grandes entreprises » qui ont un « chiffre d'affaires supérieur à 152,4M d'euros pour les ventes et 76,2M d'euros pour les services ». Cette direction est la plus importante puisque le contrôle des « 65 000 entreprises concernées [...] est chaque année à l'origine de près de la moitié du montant global des rappels d'impôt effectués auprès des entreprises vérifiées »¹⁹³.

- *La Direction nationale d'enquête fiscale (DNEF)* « qui mène une action consistant à récolter de l'information afin d'aider à la programmation des contrôles conduits par les autres services et, surtout, s'attache à coordonner l'action des services chargés, à l'échelon local, de la détection des fraudes (les brigades de contrôle et de recherche) ». Elle a pour mission d'« élaborer et de diffuser une documentation (enquêtes, statistiques) spécifique dans le domaine du contrôle fiscal », « d'identifier des opérateurs professionnels non recensés auprès des services fiscaux » et d'être « à l'affût des différentes techniques [...] de fraude et d'évasion fiscales, développées par certaines entreprises, voire particuliers »¹⁹⁴.

- *La Direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF)* a pour compétence « de vérifier des personnes physiques dont la complexité de la situation, ou leur importance, font qu'il n'est pas possible de les faire vérifier par des services territoriaux »¹⁹⁵, c'est-à-dire, suivant la Cour des comptes, « les particuliers les plus fortunés et des contribuables à la notoriété avérée »¹⁹⁶. Cette direction est organisée en « brigades de contrôle des revenus (BCR), chargées de procéder aux vérifications fiscales personnelles »¹⁹⁷.

- L'échelon interrégional : Il existe dix directions de contrôle fiscal au niveau interrégional. Elles ont pour mission de contrôler « les entreprises de taille moyenne, c'est-à-dire celles dont le chiffre d'affaires est compris entre 1,5 million et 152,4

¹⁹³ *Ibid.*

¹⁹⁴ *Ibid.*

¹⁹⁵ LAMBERT Th., *Procédures fiscales*, Paris, Montchrestien, 2013, p. 30.

¹⁹⁶ Cour des comptes, « Le pilotage national du contrôle fiscal », *Rapport public annuel*, 2012.

¹⁹⁷ LAMBERT Th., *op.cit.*

millions d'euros pour les ventes et entre 0,5 million et 76,2 millions d'euros pour les prestations de service »¹⁹⁸. Ces dix directions sont composées « de dix à trente-deux brigades en fonction de la zone géographique couverte », emploient « 1 500 agents [...] et effectuent chaque année « 15 000 vérifications de comptabilité »¹⁹⁹.

- L'échelon départemental (ou local): Dans chaque département, les directions locales des services fiscaux « prennent en charge le contrôle des petites entreprises et des particuliers [...] à travers leurs brigades de vérification qui regroupent des agents spécialisés dans les opérations de contrôle »²⁰⁰. « Ces directions locales disposent de une à dix brigades spécialisées, soit environ trois cent trente brigades sur l'ensemble du territoire »²⁰¹, qui procèdent à plus de 30 000 vérifications chaque année.

De l'organisation de l'administration fiscale découle une catégorisation des métiers de contrôle, classés de manière hiérarchique, en fonction des grades de la fonction publique :

- « Les agents de constatation » de catégorie C sont chargés de la gestion des dossiers, de tâches d'assiette de l'impôt et de certains contrôles formels.

- « Les contrôleurs » de catégorie B sont, pour la plupart, affectés dans des centres des impôts, mais aussi dans les brigades de vérification et de recherche.

- « Les inspecteurs » de catégorie A travaillent dans des centres des impôts et dans des brigades. Ils procèdent aux contrôles sur place.

Le vérificateur est, pour Marc Leroy, « l'acteur central du processus décisionnel concret dans l'organisation du contrôle fiscal »²⁰². Il existe aussi des « enquêteurs », qui ne vérifient pas les déclarations et n'ont donc pas de contact avec les contribuables particuliers ou les chefs d'entreprise, mais font des enquêtes en amont du contrôle fiscal sur des « dossiers à forts enjeux ». Ces différents corps à l'intérieur de l'administration fiscale sont soumis à une hiérarchie forte, composée des inspecteurs principaux, des

¹⁹⁸ *Ibid.*

¹⁹⁹ COLLET M., COLLIN P., *op.cit.*

²⁰⁰ *Ibid.*

²⁰¹ LAMBERT, *op.cit.*

²⁰² LEROY M., « L'organisation du contrôle fiscal. Une forme « originale » de bureaucratie », in *Revue française de science politique*, 44^e année, n°5, 1994, pp. 811-835.

directeurs divisionnaires, des directeurs départementaux puis du ministère du Budget. À chaque corps sont confiées des missions particulières.

Le contrôle fiscal tel qu'il est défini par le droit fiscal français peut prendre plusieurs formes ; il peut être dit « sur pièces » ou « externe ». La Cour des comptes définit ainsi ces deux types de contrôle en reprenant les définitions de la DGFIP²⁰³ : « les contrôles sur pièces sont effectués sur la base des déclarations des contribuables et de documents que l'administration peut obtenir de tierces personnes. Ils visent à remédier à l'absence de déclaration, notamment en relançant les défaillants, et à corriger les erreurs et irrégularités ponctuelles affectant les déclarations déposées. Les contribuables n'en sont informés que si les services leur demandent une information ou leur notifient un rappel ».

Suivant le rapport de la Cour des comptes, « les rectifications amiables et la relance des défaillants représentent 34% des contrôles sur pièces des particuliers en 2008 »²⁰⁴. Un peu plus d'un tiers des contrôles sur pièces donnent lieu à des rectifications amiables et des relances des défaillants. Par ailleurs, « 18% d'entre eux sont programmés », affirme la Cour des comptes, à partir du repérage des déclarations montrant une discordance entre le revenu déclaré par le contribuable et celui transmis par l'organisme qui le lui a versé », pourcentage qui augmente grâce à la mise en place de la déclaration pré-remplie, qui « accroît la productivité des contrôles et dégage des moyens pour une programmation fondée sur une analyse des risques posés par chaque déclaration »²⁰⁵. Les contrôles sur pièces visent une productivité relativement importante qu'ils ont pourtant du mal à atteindre, puisqu'elle nécessite une saisie manuelle dans un logiciel dans un premier temps, puis une analyse des risques dans un second temps. La liaison entre les agents de saisie et les agents de contrôle se fait ainsi : « Une analyse de risque très sommaire est d'abord effectuée par les agents qui saisissent les déclarations déposées par les contribuables. Lorsqu'ils détectent une anomalie, ils peuvent cocher une « case K » dans le système informatique permettant ensuite aux agents affectés au contrôle sur pièces de procéder aux investigations nécessaires. Les agents de l'administration fiscale sont aidés dans la programmation par des logiciels d'analyses de

²⁰³ Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris, La Documentation française, mars 2007, p. 3.

²⁰⁴ « Le Pilotage national du contrôle fiscal », Rapport annuel de la Cour des comptes, 2010.

²⁰⁵ Cour des comptes, « Le Pilotage national du contrôle fiscal », *Rapport public annuel*, 2012.

risques, qui, après croisement des données, font ressortir les dossiers où le risque de fraude fiscale est élevé. Suivant le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, « dans un contexte où les taux de couverture sont assez faibles et donc où la probabilité pour une entreprise d'être contrôlée est limitée, il est important que les administrations fiscales puissent cibler les contribuables les plus à risque au moment du choix des entreprises contrôlées »²⁰⁶.

L'administration fiscale ne peut pas contrôler toutes les entreprises et tous les particuliers chaque année, par manque de moyens humains et financiers, mais aussi par manque de temps. Se concentrer sur les dossiers à risque – c'est-à-dire pour lesquels il y a une forte suspicion de fraude – est donc nécessaire. Suivant le Conseil des prélèvements obligatoires, l'administration fiscale a « trois sources d'information pour programmer leurs contrôles fiscaux externes :

- Les anomalies détectées lors du contrôle sur pièces depuis le bureau et transmises aux services de vérification.
- Les services de recherche – la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) au niveau national et, dans les départements, une brigade de contrôle et de recherche – chargés de collecter des informations permettant de déclencher des contrôles fiscaux, à travers notamment le droit d'enquête [...].
- Et, enfin, la liste fournie par les outils d'analyse-risque »²⁰⁷.

Les outils informatiques d'analyse-risque viennent étayer et non pas se substituer au travail « manuel » des agents de l'administration fiscale. Que ce soit manuellement ou numériquement, la méthode est toujours la même ; que ce soit pour le logiciel ou pour l'agent, il s'agit de croiser les données. L'application SIRIUS, par exemple « permet de réaliser des analyses croisées des revenus et du patrimoine »²⁰⁸ pour les particuliers, tandis que SYNPHONIE « est un outil d'analyse synthétique du tissu fiscal qui permet de choisir les entreprises en fonction de critères déterminés »²⁰⁹, et OASIS « permet d'identifier les redevables, d'obtenir des informations numériques issues des

²⁰⁶ Conseil des prélèvements obligatoires, *La Fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris, La Documentation française, mars 2007, p. 142.

²⁰⁷ *Ibid.*

²⁰⁸ *Ibid.*

²⁰⁹ *Ibid.*

déclarations fiscales professionnelles et des ratios repères [...] permettant de procéder à des contrôles de cohérence et de détecter des anomalies »²¹⁰.

L'informatique n'est pas le seul outil offert aux agents de vérification pour exercer leur métier. Le législateur leur a en effet confié un ensemble de trois droits spécifiques leur permettant de mener à bien leurs enquêtes :

Le droit de communication, qui « peut s'exercer auprès du contribuable (particulier ou entreprise) mais aussi auprès de tiers susceptibles de fournir des informations sur l'assiette ou le contrôle des impôts dus »²¹¹. Selon Thierry Lambert, « il ne peut pas y avoir de contrôle fiscal sans recherche d'informations auprès d'un tiers »²¹². Ce droit est donc indispensable au bon fonctionnement du contrôle fiscal, en tant qu'il reconnaît le droit de l'administration à « prendre connaissance et, au besoin copier, des documents détenus par des tiers : entreprises, administrations, établissements et organismes divers »²¹³ mais aussi de demander des renseignements directement aux contribuables.

Les demandes aux contribuables peuvent prendre deux formes :

- Demande d'informations (art. L. 10 du *Livre de Procédures Fiscales*) : « Les demandes d'informations portent sur les différents éléments déclarés. Elles trouvent le plus souvent leur origine dans une anomalie ou une insuffisance relevée par les services fiscaux ». La finalité visée étant de « provoquer les explications du contribuable ». Le contribuable n'est pas contraint d'y répondre.
- Demandes d'éclaircissement ou de justifications (art. L. 16) : « Elles doivent obligatoirement donner lieu à une réponse de la part du contribuable, qui dispose pour cela d'un délai de deux mois. Le défaut ou l'insuffisance de réponse entraîne la taxation d'office »²¹⁴ et se concentrent sur « des renseignements précis ».

Dans le cas des demandes à un tiers, l'administration possède déjà un certain nombre d'informations « qu'elle peut compléter en exerçant son droit de communication », si besoin :

²¹⁰ *Ibid.*

²¹¹ DISLE E., SARAF J., GONTHIER-BESACIER N., ROSSIGNOL J.-L., *Droit fiscal, Manuel et applications*, Paris, Dunod, 2013, pp. 627-630.

²¹² LAMBERT Th., *Procédures fiscales*, Paris, Montchrestien, 2013, pp. 45-58.

²¹³ *Ibid.*

²¹⁴ DISLE E., SARAF J., GONTHIER-BESACIER N., ROSSIGNOL J.-L., *Droit fiscal, Manuel et applications, op.cit.*

- Les informations qu'elle possède sans demande préalable sont : la déclaration annuelle par les entreprises de tous les salaires et honoraires ou commissions réglés à des tiers, la déclaration de la répartition des bénéfices réalisés par les entreprises précisant le montant des dividendes versés, la déclaration par les institutions bancaires des revenus mobiliers dont leurs différents clients ont bénéficié au cours de l'année.
- Le droit de communication auprès d'un tiers peut être utilisé envers « les professionnels contribuables » : sociétés, banques, commerçants, exploitants agricoles, etc. « qui ont pu intervenir dans une transaction ou une prestation de services à caractère juridique, financier ou comptable ». Mais aussi envers « les administrations dépositaires de registres publics : collectivités territoriales, administrations publiques, etc. » et les tribunaux « sous certaines conditions »²¹⁵.

Le droit d'enquête qui autorise l'administration fiscale « à intervenir chez un assujetti de manière inopinée »²¹⁶ « permet à l'administration d'apprécier si les obligations concernant la facturation sont respectées »²¹⁷ en matière de TVA. « Les agents ont la possibilité de recueillir de précieuses informations qui pourront être exploitées par la suite et susciter, le cas échéant, un contrôle approfondi. [...] Les agents peuvent ainsi se faire présenter les factures, la comptabilité, les registres et les documents professionnels susceptibles de se rapporter à des opérations donnant lieu à facturation à la TVA »²¹⁸. Le droit d'enquête ressemble à une perquisition mais est moins contraignant pour l'administration que le droit de visite et de saisie. Il ne permet cependant pas de « faire des rapprochements avec les déclarations souscrites par les assujettis, ni de se livrer à leur examen critique. Aucun rappel ne peut directement être effectué par l'administration à l'issue de cette procédure »²¹⁹. Il ne s'agit pas là d'un contrôle, mais d'une simple recherche.

Le droit de visite et de saisie n'est possible « qu'en cas de présomption de fraude portant sur les impôts indirects ou la TVA et sur autorisation – et sous le contrôle – d'une autorité judiciaire, qui doit délivrer une ordonnance de visite et délègue un

²¹⁵ *Ibid.*

²¹⁶ *Ibid.*

²¹⁷ LAMBERT Th., *Procédures fiscales*, Paris, Montchrestien, 2013, pp. 45-58.

²¹⁸ COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscale. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, op.cit.*, pp. 50-52.

²¹⁹ LAMBERT Th., *Procédures fiscales*, Paris, Montchrestien, 2013, pp. 59-64.

officier de police judiciaire pour y assister »²²⁰. Cette procédure ne peut être « exercée que par des inspecteurs des impôts »²²¹.

Comme l'indiquent les restrictions sur la procédure de visite et de saisie, les droits alloués à l'administration fiscale en matière d'enquête sont cadrés et limités dans le respect des droits du contribuable. Les agents de l'administration fiscale ne sont pas des policiers mais le législateur les a dotés d'outils qui se rapprochent de ceux utilisés dans le cadre des investigations policières. Ce rapprochement est tel qu'a été créée par décret du 4 novembre 2010 la Brigade Nationale de la Répression de la Délinquance Fiscale (BNRDF), un « service de police judiciaire, placé au sein de la direction centrale de la police judiciaire » et « rattaché à la division nationale des investigations financières et fiscales (DNIFF) »²²², composé d'officiers et agents de police judiciaire et d'officiers fiscaux judiciaires habilités à l'exercice de certaines missions de police judiciaire »²²³. Cette police fiscale ne peut pas se saisir elle-même des affaires, et ne peut « procéder qu'aux enquêtes qui lui seront confiées par les magistrats, dans le cadre des procédures judiciaires d'enquête préliminaire ou d'information judiciaire ouvertes du chef de fraude fiscale »²²⁴.

La création de cette brigade nationale est tout à fait significative de l'importance qu'a prise la lutte contre la fraude fiscale en France ces dernières années. En confiant à la police la possibilité d'enquêter sur les infractions fiscales, l'État tend à considérer la délinquance fiscale au même titre que la délinquance ordinaire et multiplie par-là même les acteurs de la répression fiscale. En 2013, les moyens humains de la BNRDF ont été renforcés ; ce sont « 17 agents de la DGFIP [qui] ont été recrutés ainsi que 12 officiers de police judiciaire (OPJ). La BNRDF comptait 51 agents fin 2013 ». Ses compétences aussi ont été étendues, puisqu'elle traite désormais également du « blanchiment de fraude fiscale ainsi que des fraudes fiscales résultant de l'utilisation de comptes bancaires ouverts ou de contrats souscrits dans des États étrangers [...], même s'il ne s'agit pas de paradis fiscaux »²²⁵.

²²⁰ DISLE E., SARAF J., GONTHIER-BESACIER N., ROSSIGNOL J.-L., *Droit fiscal, Manuel et applications*, Paris, Dunod, 2013, pp. 627-630.

²²¹ *Ibid.*

²²² Circulaire du 15 décembre 2010 relative à la lutte contre la fraude fiscale ; mise en place d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale.

²²³ *Ibid.*

²²⁴ *Ibid.*

²²⁵ Rapport annuel de la DGFIP pour l'année 2013.

L'extension des compétences et des moyens attribués à la police fiscale s'inscrit dans la volonté affichée par l'État de lutter contre la fraude fiscale et de sanctionner les infractions à la législation. Quels sont, dans ce cadre, les objectifs particuliers du contrôle fiscal ?

B. Les objectifs du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal est l'outil de la lutte contre la fraude et c'est donc à l'administration fiscale qu'est confiée la mission de vérifier la véracité des déclarations faites par les contribuables pour réparer les erreurs et sanctionner les fraudes commises par les contribuables. Ainsi, l'objectif du contrôle fiscal est au moins double : réparer le préjudice budgétaire subi par la société en cas d'erreur ou de fraude fiscale et sanctionner le contribuable quand ces erreurs sont issues d'un choix délibéré. Cependant, nous pouvons ajouter une troisième finalité aux deux précédentes, celle de la prévention de la fraude fiscale. La connaissance de l'existence de procédures de contrôle des déclarations fiscales devrait réfréner la tentation de la fraude ressentie par les contribuables.

Les finalités officielles du contrôle fiscal sont donc triples : la réparation, la prévention et la sanction. Ces trois finalités sont définies plus en détail par la direction générale des finances publiques (DGFIP) et exposées dans les rapports d'activité de cette dernière²²⁶ :

- « Une finalité dissuasive, en étant présent auprès de l'ensemble des catégories des contribuables, pour consolider le civisme fiscal. »
- « Une finalité répressive qui sanctionne les comportements les plus frauduleux, sur le plan financier, voire pénal »²²⁷.
- « Une finalité budgétaire, qui vise à recouvrer avec rapidité et efficacité l'impôt éludé. »

Plus concrètement, ces trois finalités s'inscrivent dans un objectif de performance des administrations publiques suivant des indicateurs chiffrés et cadrant le travail des agents

²²⁶ Nous choisissons ici de reprendre la définition des trois objectifs du contrôle fiscal exposés dans le Rapport d'activité de la DGFIP pour l'année 2012. En 2013, les trois objectifs sont exposés différemment puisque les deux objectifs répressifs et budgétaires répondent à la mission plus large du contrôle : « s'assurer que les contribuables respectent leurs obligations fiscales », que l'on peut considérer comme une formulation de l'objectif dissuasif exposé ci-dessus.

²²⁷ *Ibid.*

de contrôle. De ce fait, les premiers objectifs réels du contrôle fiscal sont d'abord budgétaires et de rendement. Il s'agit en effet pour le vérificateur de parvenir à traiter le nombre de dossiers qui lui est imposé annuellement (12 contrôles annuels sont exigés), tout en cherchant à réaliser un recouvrement d'un montant significatif. Comme le montre en effet Marc Leroy, « malgré la diversité des enjeux du contrôle fiscal, seule la contrainte de rendement est significative pour le vérificateur dont le travail est évalué principalement en fonction du nombre d'affaires rendues et surtout du montant des redressements effectués. Ce second impératif est mesuré par la moyenne annuelle des redressements réalisés par chaque vérificateur »²²⁸. Pour Pierre Lascoumes aussi, c'est l'objectif de rendement qui motive la recherche des infractions, à l'origine même du contrôle fiscal : « dans ce sens le meilleur contrôle est celui qui produit le maximum de recettes avec le minimum d'investigations [...]. La finalité du contrôle fiscal est d'abord de l'ordre de la rentabilité ; la recherche des infractions ne s'effectue que dans la mesure où cet objectif concorde avec le premier »²²⁹.

Si la notion de rendement ne rentre pas dans les objectifs généraux du contrôle fiscal énoncé par le ministère du Budget, il n'en est pas moins l'objectif le plus important pour les agents chargés du contrôle, puisqu'il permet de mesurer l'efficacité de leur travail et agit par-là même sur leur évolution professionnelle au sein de l'administration fiscale. Comme le montre en effet Marc Leroy, « la contrainte de rendement permet de classer les vérificateurs et les services en fonction des redressements calculés d'après les rappels d'impôts mais en excluant les pénalités »²³⁰. Ainsi, continue-t-il, cette « loi » du rendement structure de manière contraignante le travail du vérificateur : c'est une appréciation mathématique qui surclasse les autres contraintes, comme la qualité du contrôle, le nombre de contentieux, la régularité des dossiers rendus ; ces contraintes font l'objet d'un suivi moins systématique »²³¹. Même s'il n'est pas affiché publiquement comme un objectif de l'administration, le rendement supplante ses objectifs officiels et réduit le contrôleur au rôle de « faire des redressements statistiquement significatifs »²³², qui est lui-même limité par la négociation qu'il mène avec le contribuable. Comme nous le verrons ci-après, en conduisant à respecter d'abord

²²⁸ LEROY M., « L'organisation du contrôle fiscal. Une forme « originale » de bureaucratie », in *Revue française de science politique*, 44^e année, n°5, 1994, pp. 811-835.

²²⁹ LASCOUMES P., *Les Affaires ou l'art de l'ombre : les délinquances économiques et financières et leur contrôle*, Paris, Le Centurion, 1986, p. 174.

²³⁰ LEROY M., *op. cit.*

²³¹ LEROY M., *Ibid.*

²³² LEROY M., *Ibid.*

des objectifs de performance et de rendement, la mise en application de la LOLF n'a pas pour autant supprimé les pratiques de négociation entre le contrôleur des impôts et les contribuables fraudeurs dans la détermination de l'assiette de l'impôt élué et des pénalités à appliquer.

La priorité accordée aux objectifs budgétaires et de rendement ne nie pas l'importance des objectifs de répression et de dissuasion accolés au contrôle fiscal. Tout comme l'objectif budgétaire, le premier vise à réparer l'infraction commise, tandis que le second, plus complexe, met en jeu ce que le rapport du ministère du Budget qualifie de « civisme fiscal » sans le définir clairement. Il faut enjoindre le contribuable à ne pas frauder en faisant en sorte, suivant Éric Woerth, qu'il ait l'impression qu'un contrôle peut surgir à n'importe quel moment. Le civisme semble alors compris par le ministre comme un non-passage à l'acte du contribuable alors même qu'une opportunité de fraude s'offre à lui ; non-passage à l'acte motivé non pas par un certain nombre de valeurs qui seraient siennes, mais bien plutôt par la crainte du contrôle fiscal. N'est-ce pas là trahir quelque peu la notion de « civisme », qui semble bien plutôt devoir être comprise comme un engagement désintéressé ?

Nous pouvons dans un premier temps douter de l'influence positive de la fonction dissuasive du contrôle sur le civisme fiscal des contribuables, qui, selon nous, devrait plutôt être construit sur un consentement à l'impôt et une appropriation des valeurs qui le sous-tendent. Par ailleurs, le rôle de dissuasion de l'administration fiscale se joue aussi dans les informations qu'elle délivre aux contribuables. Selon Marc Leroy en effet, le comportement du contribuable face à l'acte déclaratif et la prise de décision qui en découle dépend des informations qu'il possède sur (entre autres) les probabilités qu'il subisse un contrôle fiscal ou le nombre présumé de fraudeurs en France. En ce sens, pour Nicolas Delalande, l'importance de la fraude, qu'elle soit « réelle ou supposée, [...] contribue à délégitimer l'obligation fiscale dans la mesure où les individus semblent perdre confiance dans la capacité de l'État à appliquer de manière rigoureuse et uniforme les nouvelles normes fiscales »²³³. Ce que les contribuables croient savoir de la fraude et de son importance influe ensuite sur leur comportement fiscal ; il est donc nécessaire de chercher à diminuer l'impact de certaines croyances autour de la fraude et notamment celle qui consiste à dire que tout le monde fraude, ou que la fraude est « le sport national des Français ». La tâche revient à l'administration fiscale, qui doit

²³³ DELALANDE M., *op.cit.*, p. 317.

montrer au contribuable sa force de contrôle et sa capacité à couvrir l'entièreté du tissu fiscal.

Tableau 20 : Couverture du tissu fiscal

	2010	2011	2012	2013
Le contrôle de professionnels				
Contrôles sur pièces des professionnels	206 373	197 361	197 052	188 094
Vérification de comptabilité	47 689	47 408	48 178	48 219
Le contrôle des particuliers				
Contrôles sur pièces de l'impôt sur le revenu	1 035 269	981 682	926 093	883 491
Examens de la situation fiscale personnelle	3 883	4 033	4 159	4 159

Source : DGFIP

La volonté de couvrir un tissu fiscal large conduit chaque année l'administration fiscale à effectuer en moyenne 200 000 contrôles fiscaux de professionnels sur pièces (197 052 en 2012), environ 470 000 vérifications de comptabilité sur place, 950 000 contrôles des particuliers sur pièces et 40 000 examens de la situation fiscale personnelle sur place.

En 2012, l'administration fiscale a réalisé près de 1,5 million de contrôles fiscaux sur pièces et sur place pour 18 milliards de droit rappelés. Suivant ces résultats, le contrôle fiscal est rentable pour l'État (même si seuls environ 40% de cette somme sont effectivement recouverts). Pour l'année 2010, le contrôle fiscal a rapporté 15,6M d'euros à l'État, montant que la Cour des comptes jugeait déjà « très rentable », mais pas autant que ce qu'il pourrait être²³⁴.

Si les objectifs de rendement et de recouvrement sont clairs et plutôt précis, celui de dissuasion est bien plus complexe, comme nous le verrons en seconde partie de ce chapitre. Définis en amont par le ministère du Budget et inscrits dans les lois de Finances, ces objectifs guident les procédures réalisées par les agents chargés du contrôle au sein de l'administration fiscale, qui conduisent à la détermination ou non d'une sanction administrative.

²³⁴ Voir Introduction, pp. 8-9.

C. Les sanctions administratives

Dès la mise en place du système déclaratif de l'impôt sur le revenu avec les Lois Caillaux en 1914 et 1917, « l'administration et les parlementaires instituent [...] de fortes pénalités et majorations fiscales pour les cas d'omission de déclaration ou de déclaration insuffisante »²³⁵. Il s'agit donc de sanctionner toute infraction à la loi fiscale, soit administrativement, soit pénalement. La dénomination « fraude fiscale » n'est utilisée que dans les cas où l'irrégularité fiscale est traitée par une juridiction pénale. On parle alors de « délit de fraude fiscale ». Pour le traitement administratif des irrégularités fiscales, le code des impôts ne fait jamais mention de « fraude fiscale », mais précise la nature de l'infraction. Les irrégularités prises en compte sont les suivantes : « défaut ou retard de déclaration » (article 1728), « insuffisance de déclaration » (article 1729), « infractions relatives aux autres documents » (article 1729B et C).

L'acte déclaratif implique nécessairement un contrôle qui, s'il veut faire sens, implique des sanctions en cas de non-respect volontaire des obligations fiscales. L'idée sous-jacente, affirme Nicolas Delalande, est de « rémunérer le civisme pour inciter les contribuables à déclarer leurs revenus plutôt qu'à choisir la taxation d'office »²³⁶. Autrement dit l'État cherche à favoriser le consentement à l'impôt en fondant l'imposition sur le revenu dans une relation de confiance plutôt qu'en le taxant d'office, tout en cadrant la liberté du contribuable. Les parlementaires et l'administration construisent donc un système « d'incitations et de pénalités »²³⁷, fondé sur une liberté savamment limitée du contribuable qui permet de réduire quelque peu le sentiment d'oppression fiscale. Aussi, le montant des sanctions prononcées par l'administration à l'égard des contribuables peu respectueux de leurs obligations fiscales doit être assez dissuasif pour que le contribuable ne cède pas à l'opportunité de la fraude.

L'échelle des sanctions fiscales applicables par l'administration est construite sur des notions qui induisent une appréciation de la part de l'agent chargé du contrôle : « manquement délibéré », « abus de droit », « manœuvres frauduleuses » ou « mauvaise foi ». Dans le cas d'une déclaration incomplète, le montant de la sanction financière est échelonné ainsi :

²³⁵ DELALANDE N., *Les Batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, op.cit., pp. 322-323.

²³⁶ *Ibid.* p. 323.

²³⁷ *Ibid.*

40% (de l'impôt dû) en cas de « manquement délibéré », qui s'apprécie, selon Thierry Lambert, « en fonction des circonstances propres à chaque affaire. » Il « peut être recherché à travers l'importance, la nature et la fréquence des rehaussements et sera établi à chaque fois que l'administration sera en mesure de prouver que l'intéressé ne pouvait pas ignorer les insuffisances, inexactitudes ou omissions qui lui sont reprochées et que l'infraction a donc été commise sciemment »²³⁸.

80% (de l'impôt dû) en cas « d'abus de droit », c'est-à-dire « en cas d'optimisation abusive d'une règle fiscale ».

80% (de l'impôt dû) en cas de « manœuvres frauduleuses », c'est-à-dire de tactiques visant à tromper l'administration fiscale ou de « procédés ayant pour effet soit de faire disparaître ou de réduire la matière imposable, soit d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés »²³⁹.

Il revient donc à l'agent chargé du contrôle d'apporter la preuve de ces trois comportements visant à éluder l'impôt. Ce sont donc « les vérificateurs qui décident, parmi les pénalités légales, celles qui sont applicables aux contribuables vérifiés [...] »²⁴⁰. Cette liberté dans la décision laisse aux vérificateurs une marge de manœuvre extrêmement utile dans les négociations avec les contribuables : « [...] l'administration dispose d'importantes marges de liberté pour alléger leur montant, notamment dans le cadre de ses pouvoirs de transaction, afin de faciliter le recouvrement de l'impôt »²⁴¹.

²³⁸ LAMBERT Th., *op.cit.*, p. 214.

²³⁹ LAMBERT, *op.cit.*, p. 213.

²⁴⁰ *Ibid.* p. 208.

²⁴¹ COLLET M., COLLIN P., *op.cit.*, p. 164.

En laissant le champ libre aux vérificateurs dans la décision sur la pénalité, l'administration fiscale encourage les transactions qui constituent la manière la plus certaine et la plus efficace d'obtenir au minimum le remboursement de l'impôt élué.

Les objectifs visés par les sanctions délivrées par les vérificateurs sont plutôt du côté du rendement et de recouvrement ; il s'agit alors pour les vérificateurs de se concentrer sur les dossiers qui leur permettent de recouvrer les sommes les plus importantes en un minimum de temps. Ces sommes prennent la forme de « droits simples rappelés », qui recouvrent le montant de l'impôt élué ou de « pénalités », qui s'ajoutent aux droits

rappelés en fonction du type d'irrégularité constatée et de la personnalité du contribuable.

Tableau 21 : Statistique des contrôles et des droits rappelés

	1998	2002	2006	2008	2010	2011	2012	2013
Contrôles sur place (En nombre)	47 879	45 439	47 851	39 359	47 689	47 408	48 178	48 219
Examens de la situation fiscale personnelle (En nombre)	4 658	4 932	4 578	4 166	3 883	4 033	4 159	4 159
Total Droits simples rappelés (en M€)	7 308	6 954	6 904	7 118	7 954	8 439	9 077	8 465
Total Pénalités appliquées (en M€)	2 536	2 729	3 040	2 445	2 446	2 929	3 235	3 127

Source : *Projet de loi de finance pour 2015, Évaluation des voies et moyens, Tome 1, Recettes*

Comme nous pouvons le constater dans ce tableau, les montants recouverts grâce au contrôle fiscal sont très stables d'une année à l'autre. En 14 ans, les résultats n'ont que très peu évolué ; la mise en application de la LOLF²⁴² ainsi que la création de la DGFIP n'ont eu aucune conséquence sur le nombre de contrôles fiscaux (sur pièces et sur place)

²⁴² Pour rappel, la LOLF est la Loi Organique relative aux Lois de Finances. Promulguée en août 2001, elle s'applique à toute l'administration depuis 2006.

ainsi que sur les droits rappelés et les pénalités appliquées. Le nombre de contrôles dans les entreprises a légèrement diminué entre 2008 et 2006 (-0,8%), à savoir l'année de la fusion entre la DGI et la DGCP. Il est tout à fait possible d'expliquer cette légère baisse par la fusion elle-même qui, ayant conduit à une restructuration des différents services, a pu avoir des conséquences sur le travail des agents chargés du contrôle.

Nous pouvons donc remarquer une certaine constance dans le nombre de contrôles réalisés par l'administration fiscale chaque année, malgré la volonté affichée récemment de lutter plus intensément contre la fraude fiscale. Comment s'explique cette constance ? Est-ce en raison des critères de performance imposés aux agents chargés du contrôle ou l'administration rencontre-t-elle des obstacles particuliers dans sa mission de contrôle ? Comment fonctionne concrètement le contrôle fiscal ?

II. Le fonctionnement du contrôle fiscal

Comme nous l'avons vu ci-avant, le contrôle fiscal vise quatre objectifs : le redressement, le rendement, la sanction et la prévention. En vue de leur accomplissement le législateur a confié des droits spécifiques à l'administration en termes de procédures de contrôle et de sanction. Dans la première partie de ce chapitre, nous nous sommes attelés à éclaircir la teneur de ces droits ainsi que l'organisation générale de l'administration en nous appuyant sur des documents officiels (textes de loi, rapports institutionnels), indispensables pour entrer dans les rouages de l'administration fiscale, mais insuffisants pour en comprendre le fonctionnement réel. L'étude sociologique du contrôle fiscal s'inscrit dans celles plus générales des administrations publiques et des organisations. La méthode utilisée pour la sociologie du contrôle fiscal est classique, puisqu'elle consiste à observer le travail des agents chargés du contrôle et les interactions qu'ils entretiennent avec leurs collègues, la hiérarchie et les contribuables. L'objectif, dans le cadre du contrôle fiscal, est de mieux saisir comment s'organisent ces interactions²⁴³.

²⁴³ Pour en savoir plus sur la méthode et les apports de la sociologie fiscale, voir LEROY M., « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique* 2003/1, Vol. 51, pp. 247-274.

La conjoncture politique dans laquelle nous avons commencé notre recherche ne nous a pas permis de mener un travail d'observation *in situ*²⁴⁴ des services dédiés au contrôle fiscal ; nous fondons donc notre réflexion sur les observations et analyses réalisées par des chercheurs spécialisés dans la sociologie du contrôle fiscal, tout en tentant de contourner l'impossibilité d'observer le travail des agents de l'administration fiscale à travers une série de dix entretiens semi-directifs avec des agents de l'administration fiscale, réalisés entre décembre 2010 et mars 2012²⁴⁵. Les données qui suivent en sont le fruit.

A. Programmation, enquête et contrôle

Le contrôle fiscal est par essence complexe. Contrairement aux actes de délinquance ordinaire, la fraude fiscale ne peut pas faire l'objet d'une plainte déposée par une victime, puisqu'elle ne fait que des victimes indirectes. Cette infraction peut éventuellement faire l'objet d'une dénonciation²⁴⁶ à l'administration fiscale mais, dans la majorité des cas, c'est aux agents de contrôle qu'incombe la tâche de découvrir une fraude. Suivant Vincent Drezet²⁴⁷, secrétaire général du SNUI (Syndicat Unifié des Impôts), les dénonciations peuvent être à l'origine des enquêtes lancées par les services de recherche, mais à condition que ceux que l'administration appelle « les aviseurs » ne cachent pas leur identité.

Vincent Drezet : « [...] Il peut y avoir aussi ce qu'on appelle des « aviseurs », ceux qui viennent nous voir pour nous dire, « ben voilà dans telle société il y a tel schéma de fraude, je connais bien, j'y ai travaillé, j'ai été viré... ». Voilà, ça arrive. »

²⁴⁴ Notre recherche a effectivement débuté sur des difficultés liées à l'entrée sur le terrain en raison de l'enchaînement de deux affaires très médiatisées : celle dite de « la liste des 3 000 », et l'affaire dite « Bettencourt ». Notre recherche débutant au milieu de ces deux affaires, toutes nos demandes d'observation du contrôle fiscal ont été rejetées par l'administration fiscale.

²⁴⁵ La grille ayant permis la réalisation de ces entretiens est en annexe de ce travail, aux pages 337 et 338.

²⁴⁶ Plusieurs sites internet conseillent les citoyens dans leurs démarches de dénonciation d'une fraude fiscale. Le site « Fraudes fiscales. Plate-forme de dénonciation », insiste sur le fait que les citoyens ont le devoir de dénoncer les crimes et les délits, tout comme les fraudes dont ils ont la connaissance et présente ainsi la dénonciation de la fraude comme un acte citoyen : [<http://www.fraude-fiscale.fr>].

Le site Modèle-Lettre.com, qui propose des exemples de lettres-types, s'intéresse aussi à la lettre de dénonciation d'une fraude : « modèle de "dénonciation anonyme de fraude fiscale" » : [<http://www.modele-lettre.com/lettre-12570/denonciation-anonyme-de-fraude-fiscale.html>].

²⁴⁷ Nous avons rencontré Vincent Drezet en septembre 2010 dans le cadre de nos recherches. Nous choisissons de ne pas rendre son nom anonyme, dans le sens où il s'exprime très régulièrement et publiquement sur les questions fiscales, en tant que secrétaire général du SNUI.

Mélanie Péclat : « Ça arrive souvent ? »

Vincent Drezet : « Souvent, non, mais ça arrive et quand ça arrive, ça arrive dans les services de recherches. »

Mélanie Péclat : « Donc ils vous contactent directement ? »

Vincent Drezet : « Oui, voilà, et contrairement à ce qu'on croit souvent, c'est très rarement anonyme. Parce que pour que ce soit exploité, il faut qu'il y ait des documents. Les centres des impôts reçoivent tous les jours des dénonciations, « mon voisin a fait des déménagements, il n'a pas déclaré ». Tout ça va à la poubelle. Par contre, quand il y a des documents, c'est rarement anonyme, parce que la source est identifiable. »

La dénonciation permet de contourner la première difficulté du contrôle fiscal, à savoir la « programmation »²⁴⁸, qui consiste dans le choix des contribuables (personnes physiques ou morales) à contrôler. Dans la grande majorité des cas, le travail de programmation se fait par le biais de logiciels d'analyse de risques, qui mettent en avant des anomalies susceptibles de révéler une irrégularité dans la déclaration et aiguillent ainsi le travail des vérificateurs. Une fois le dossier programmé, ceux-ci procèdent à un traitement croisé des données, comme nous l'explique Robert, vérificateur dans une brigade spécialisée dans les dossiers à fort enjeu :

« Vérificateur, si vous voulez c'est un temps d'exploitation général, vous avez des comptes bancaires, vous avez un bilan, un actif, un passif, à partir de là vous contrôlez les incohérences internes à la comptabilité. »

À partir d'un dossier, le vérificateur cherche des incohérences, ici entre les comptes bancaires et la comptabilité et, chez un particulier, entre, par exemple, ses revenus, son train de vie et ses déclarations fiscales. Le vérificateur ne programme pas lui-même un dossier, il ne fait que valider ou invalider la suspicion de fraude en croisant les données qu'il possède. Pour Robert, ce travail de vérification est moins intéressant que celui d'enquête, qui laisse ouvert le champ des possibles :

« Alors que quand vous êtes en enquête, vous n'avez rien. Vous avez un nom, une activité, une supposition, une dénonciation « M. a fraudé, mais vous ne savez pas comment, vous ne savez pas pourquoi, vous ne savez pas où, le montant, etc. C'est toute

²⁴⁸ Voir dans ce chapitre : I, A, sur l'organisation du contrôle fiscal.

cette recherche qui va permettre d'établir le montant et les mécanismes de fraude. C'est ça qui est intéressant. »

Le travail d'enquête au sein de l'administration fiscale requiert un véritable goût pour l'investigation et une bonne connaissance du droit fiscal. Le plaisir de partir de rien et de « tirer les fils » pour parvenir à démontrer l'existence d'une fraude fiscale jusque-là simplement soupçonnée donne au travail d'enquête une position particulièrement enviable au sein de l'administration fiscale, d'autant qu'elle n'est pas accessible à tous les agents. Ce type d'enquête fiscale basé sur de simples suppositions ou sur une analyse des risques de fraude n'est en effet pas aisé pour tous les agents. Certains « n'y arrivent pas », nous dit Patrice, parce qu'il faut construire pour soi-même une méthodologie d'enquête personnelle, fondée sur certains critères de recherche laissés à l'appréciation de l'agent. L'enquêteur est donc libre de construire son enquête comme il l'entend ; c'est ce qui rend son travail plus complexe mais aussi plus intéressant :

« Au début j'étais complètement perdu dans l'enquête parce que je n'avais pas de critères. Les critères on ne les a pas. Moi j'ai des collègues qui arrivent, qui sont tout jeunes, qui ont fait de la vérification, qui sont allés dans d'autres services et ils n'y arrivent pas du tout. Parce qu'on part de rien, un simple nom, à partir de là on peut arriver à une enquête incroyable. Il faut tirer des fils. »

Suivant Marc Leroy « la recherche de la fraude est complexe ; la conduite d'une vérification fiscale nécessite un apprentissage spécifique du fait de la complexité de la réglementation. L'image du vérificateur est donc celle d'un expert réalisant un travail délicat »²⁴⁹. Dans le cas de l'enquête c'est, semble-t-il, tout autant la connaissance de la réglementation que la capacité à croiser les informations, à prospecter et à imaginer des *scenarii* de fraudes complexes qui donnent au contrôle fiscal « ses lettres de noblesse ». Pour Alexis Spire, les métiers du contrôle fiscal sont en effet situés au sommet de la hiérarchie de la DGI puis de la DGFIP, puisqu'ils deviennent selon lui dans les années 1960, la « marque de fabrique de la Direction générale des impôts » : « La hiérarchie symbolique des postes dépend de leur proximité avec les activités de vérification et l'ampleur des enjeux financiers (calculés d'après le montant du chiffre d'affaires ou

²⁴⁹ LEROY M., « L'organisation du contrôle fiscal. Une forme « originale » de bureaucratie », *op.cit.*, pp. 811-835.

celui du revenu imposable) »²⁵⁰ ; plus les dossiers à traiter concernent des sommes élevées, plus le contrôle fiscal est une fonction gratifiante pour le vérificateur.

Après la constatation d'une irrégularité – volontaire ou non, l'agent de l'administration fiscale lance une procédure de rectification, qui conduira au rappel des droits et à la mise en application de pénalités proportionnelles à l'infraction commise. Cette procédure de rectification peut prendre deux formes : « Si le contribuable s'est conformé aux obligations fiscales notamment déclaratives qui lui incombent, l'administration fera usage des procédures de rectification qui ont pour caractéristique essentielle d'être contradictoires. En revanche, lorsque le contribuable n'a pas respecté ses obligations déclaratives, ou en cas d'opposition au contrôle fiscal, il encourt les procédures d'imposition d'office qui lui font perdre le bénéfice des garanties attachées au déroulement de la procédure contradictoire et lui font en outre supporter la charge de la preuve »²⁵¹.

La charge de la preuve est en effet renversée quand il est avéré que le contribuable en situation irrégulière a cherché à échapper totalement à l'impôt ou s'oppose au contrôle programmé par l'administration fiscale. En ce sens, l'administration fiscale intègre à l'intérieur même de ses procédures une différence de traitement entre les contribuables ayant respecté leurs obligations déclaratives, dans lesquelles ils ont pourtant commis une irrégularité (qu'elle soit intentionnelle ou non) et les contribuables qui n'ont volontairement pas respecté leurs obligations ou qui s'opposent au contrôle fiscal. L'acte déclaratif est donc la condition *sine qua non* pour bénéficier d'une procédure contradictoire. Ce n'est donc pas tant la « bonne » ou la « mauvaise foi » qui va conduire l'agent à choisir la procédure contradictoire plutôt que l'imposition d'office, ni même la gravité de l'infraction, mais bien plutôt la volonté de coopération avec l'administration fiscale, même s'il est nécessaire que l'agent prouve que le contribuable est de mauvaise foi.

Une fois enclenchée, « la procédure contradictoire doit être suivie et ce, quelle que soit la nature de l'irrégularité constatée. Elle s'applique non seulement en cas de manquements pour lesquels la bonne foi est admise, mais également en cas d'irrégularités pour lesquelles le manquement délibéré est établi ou qui constituent des

²⁵⁰ SPIRE A., *Faibles et puissants face à l'impôt*, Paris, Raison d'agir, 2012.

²⁵¹ GROSCLAUDE J., MARCHESSOU, Ph., *Procédures fiscales*, 7^e édition, Paris, Dalloz, 2014, p. 234.

manœuvres frauduleuses »²⁵². Les notions d' « intention frauduleuse » et de « bonne » ou « mauvaise foi » n'apparaissent que dans un second temps, après constatation de l'irrégularité et du choix de la procédure à suivre. C'est ce que nous explique Christine, quarante ans, qui a été vérificatrice pendant deux ans.

« Rien n'est fait sans que le contribuable le sache. Nous, on part du principe qu'il est de bonne foi. On lui demande de nous expliquer la présence d'une anomalie. S'il ne peut pas le faire, tacitement il accepte la qualification de fraude. La procédure première c'est toujours la bonne foi. Quand on enclenche la mauvaise foi, c'est vraiment qu'il y a des signes avérés de dissimulation. »

La législation en matière de fiscalité contraint les vérificateurs à considérer le contribuable comme étant de bonne foi. À lui donc d'expliquer les raisons de l'anomalie détectée, en produisant les pièces justificatives ou en montrant sa bonne foi.

La détection d'une anomalie, qu'elle soit humaine ou traitée par un logiciel d'analyse conduit l'agent à se focaliser sur un dossier en particulier dans un objectif précis : démontrer à quoi correspond l'anomalie détectée. Elle peut correspondre soit à une infraction fiscale commise par un contribuable, soit à une erreur que le contribuable est incapable de justifier en tant qu'erreur et qui sera alors considérée comme une infraction. L'agent chargé de la vérification ou du contrôle se doit donc d'aller au-delà de ses *a priori* :

« Parfois, il y a une sonnette d'alarme, et en fait... Il y a des entreprises, quand tu les regardes de loin, il te semble qu'il y a un dysfonctionnement et quand tu y passes quelque temps, tu te rends compte que tout est normal. Par exemple, une entreprise en déficit, tu ne sais pas pourquoi, tu vois qu'il y a de gros investissements, et tu ne comprends pas. Après, tu te rends compte que l'entreprise travaille à moyen terme, qu'elle ne va durer que 15 ans, et qu'ils peuvent se permettre d'être en déficit 6-7 ans et que la 8^e année épongera les déficits. Mais si tu ne vas pas dedans, si tu ne connais pas l'activité, tu ne comprends pas. [...] »

L'agent chargé de la vérification ou de l'enquête fiscale se doit de ne pas s'arrêter à la simple anomalie, mais d'aller chercher ce qui se cache derrière, aidé par ses connaissances d'un milieu, d'une activité ou de sa curiosité et de sa bonne foi. Les

²⁵² *Ibid.*, pp. 236-237.

redressements contradictoires ont pour finalité la recherche d'un accord entre l'agent et le contribuable qui se situe en général dans la « transaction », c'est-à-dire dans une recherche de consensus qui implique des concessions de la part de chacune des deux parties. Cette « transaction » permet avant toute chose d'éviter des procédures longues et coûteuses, aussi bien pour l'administration fiscale que pour les contribuables. Suivant Marc Leroy en effet, « la négociation du contrôle fiscal ne correspond pas à la fonction objective du contrôle fiscal (c'est-à-dire celle d'une administration qui doit appliquer la loi à la lettre), mais constitue un choix organisationnel stratégique » visant à réaliser « un gain de temps et à prévenir les réactions des contribuables qui pourraient empiéter sur son pouvoir »²⁵³. Ces procédures de transaction sont au cœur de la volonté d'un contrôle plus efficace et rentable, puisqu'elles permettent de récupérer l'impôt dû et une partie négociée des pénalités, dans un laps de temps relativement court, avec le consentement du contribuable. Ainsi, la sanction est mieux adaptée et acceptée. La négociation, qui « ne peut être qu'une négociation entre le contrôleur et le contrôlé, suivant l'analyse de Dupuy et Thoenig, fait donc partie intégrante du contrôle fiscal. Le fonctionnaire doit exercer une certaine répression dans les limites acceptables de sa hiérarchie : ni trop, ni non plus trop peu. Le contrôlé doit accepter un minimum de répression, à la limite sur un point sans importance pour lequel l'agent se contentera d'un avertissement sans sanction, s'il ne veut pas courir le risque d'une vérification totale et en profondeur [...]. La règle n'est pas faite pour être appliquée, mais pour qu'au sujet de son application une négociation puisse s'engager entre les parties directement ou indirectement concernées »²⁵⁴.

Aussi, le contrôle fiscal est un jeu qui met face à face le contrôleur et le contrôlé. Une fois les dés lancés (l'irrégularité étant constatée), chacune des deux parties cherche à optimiser son propre intérêt en minimisant les pertes qui s'avèrent inexorables. Le processus de négociation trouve sa fin dans un consensus rapide sur les pertes que peuvent admettre le contrôleur et le contrôlé.

La mission des agents chargés du contrôle fiscal consiste donc dans le fait de minimiser les pertes dues à une infraction à la législation fiscale, en prouvant dans un premier temps l'existence même de cette irrégularité, puis en négociant avec le contribuable l'assiette de l'impôt éludé et le montant des pénalités. Le contrôle fiscal nécessite donc une connaissance du droit, mais aussi un goût et des capacités pour l'enquête, d'autant

²⁵³ LEROY M., *op. cit.*

²⁵⁴ DUPUY F., THOENIG J.-C., *Sociologie de l'administration française*, Paris, A. Colin, 1983.

plus quand il s'agit de traiter des fraudes qui reposent sur des manœuvres complexes. Illustrons ce propos avec un cas particulier, celui des dossiers dit « à fort enjeu ».

B. Le cas particulier des dossiers à fort enjeu

À la catégorisation « contrôles sur pièces » et contrôle sur place se superpose une catégorie particulière de contrôle, celle des « dossiers à fort enjeu ». Elle regroupe aussi bien des multinationales qui ont commis des manœuvres frauduleuses complexes que des contribuables particuliers qui posent problème en raison de leur identité même. La notoriété publique (artistes ou hommes politiques), la très grande fortune, la multiplication des biens immobiliers sur le territoire ou à l'étranger sont, par exemple des conditions qui valent à des dossiers la catégorisation « à fort enjeu ».

L'un de nos enquêtés, Olivier, a travaillé dans une brigade spécialisée dans les dossiers à fort enjeu et voici ce qu'il en dit :

***Olivier** : « C'était plutôt des particuliers. On faisait ce qu'on appelle de l'ESFP, examen de la situation fiscale des particuliers, et donc ce sont des particuliers mais des particuliers très particuliers pour le coup, qui sont vérifiés de par leur notoriété, donc ce sont des dossiers sensibles. »*

***Mélanie Péclat** : « Comment définit-on cette particularité ? »*

***Olivier** : « La notoriété, ça veut dire que c'est quelqu'un qui va avoir trop de notoriété entre guillemets pour être vérifié par un service local. C'est-à-dire qu'il peut y avoir des conflits, de par sa notoriété. Le service pourrait avoir des difficultés à être tout à fait impartial. Par exemple, si c'est un patron qui va employer des milliers de personnes, on peut imaginer que le vérificateur a de la famille employée par cette personne, etc. Donc ça peut être ça. Ça peut aussi... et là en règle générale c'est plus vrai pour les stars, être des personnes qui ont énormément de logements à l'étranger, etc. Donc, plutôt que d'avoir une vision régionale, on confie ces dossiers à des services à compétence nationale ou internationale. Et puis, après ce sont des dossiers à fort enjeu, ce sont des personnes qui ont de très hauts revenus. »*

Comme nous le confie Olivier, les dossiers classés « à fort enjeu » par l'administration fiscale ont ceci de commun qu'ils nécessitent un traitement national ou international, en

raison soit d'un risque de conflit d'intérêt, soit de l'espace géographique dans lequel se déploient les manœuvres frauduleuses. La création de cette catégorie particulière de traitement des cas de fraude prouve que l'administration est tout à fait consciente de l'existence possible d'un conflit d'intérêt dans le contrôle et le traitement de certains dossiers et qu'elle ne peut pas traiter tous les contribuables de la même manière. La recherche de la fraude fiscale nécessite dans certains cas une enquête plus approfondie, des moyens humains et financiers plus importants. C'est ce que nous explique Robert, agent de l'administration fiscale depuis plus de trente ans en évoquant cette anecdote :

Robert nous raconte le cas d'une fraude fiscale ordinaire dans sa récurrence, mais spectaculaire au vu des moyens employés pour sa réalisation : une entreprise française qui vend des téléphones portables en Angleterre est suspectée de fraude fiscale. La DNEF (Direction Nationale des Enquêtes Fiscales) décide de monter une enquête dont l'objectif est de prouver la fraude fiscale et d'en évaluer le montant. Pour ce faire, trois agents ont loué des voitures et ont suivi le camion censé livrer les téléphones depuis le chargement de la marchandise au Havre, jusqu'à son arrivée en Angleterre. Une action coordonnée avec le service des douanes anglaises leur a permis de vérifier le contenu du camion à sa descente du ferry, et de constater qu'il n'y avait aucun téléphone portable sur les palettes chargées dans le camion, contrairement à ce qu'indiquait le bon de livraison.

Mélanie Péclat : « *Vous avez fait une véritable filature ?* »

Robert : « *On a fait une véritable filature, oui, oui. On était trois voitures, pour pas qu'il se doute qu'il était suivi, ce n'était jamais la même voiture qui était derrière. On a des moyens. On a des moyens, quoi. On est une direction qui a des moyens.* »

Mélanie Péclat : « *C'est donc la direction dans laquelle vous êtes aujourd'hui. Utilisez-vous toujours ce type de méthode ?* »

Robert : « *Oui, oui. On a des moyens, enfin ça fait longtemps que cela ne s'est plus fait, mais si l'occasion se représentait, on pourrait le refaire.* »

Ce type d'enquête coûte cher à l'administration fiscale : le salaire des trois agents, la location des voitures, les billets pour la traversée de La Manche en ferry, etc. Mais, ces dépenses sont justifiées par la nature et le montant de la fraude : « *il s'agissait d'une fraude de plusieurs millions d'euros* » dont le démantèlement nécessite un déploiement

conséquent de moyens humains et financiers. Si les dossiers et leurs enjeux ne sont pas les mêmes, les enquêteurs des brigades spécialisées dans les dossiers à fort enjeu peuvent user des techniques et procédures des enquêteurs de police. Il s'agit, en effet, pour les agents chargés des enquêtes fiscales, de recouper les informations recueillies auprès des personnes physiques ou morales ayant joué un rôle direct ou indirect, volontaire ou involontaire dans la fraude commise ou de recueillir des preuves de son effectivité. Le champ de recherche est très large, et les moyens utilisés le sont tout autant. C'est ce que nous explique Olivier :

Mélanie Péclat : « *Et comment se passait ton quotidien dans cette brigade ?* »

Olivier : « [...] *Il y avait les agents et les contrôleurs, qui préparaient les dossiers, donc je travaillais plus spécifiquement sur les dossiers de domiciliation où on travaillait à déterminer si la personne était véritablement domiciliée ou pas en France. Donc ça consiste à faire des enquêtes auprès des voyagistes pour savoir quand il est parti, quand il est revenu en France, à faire ce style de recoupements avec les comptes bancaires, pour déterminer si la personne était sur le territoire.* »

Notons que, les personnes physiques et morales domiciliées en France doivent payer l'impôt sur le revenu en France et que, suivant le *Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts*, « en règle générale, doivent être considérés comme ayant en France le lieu de leur séjour principal les contribuables qui y séjournent pendant plus de six mois au cours d'une année donnée »²⁵⁵.

Mélanie Péclat : « *Quels étaient tes contacts, tes sources ?* »

Olivier : « *Vraiment tout. Déjà on a accès aux comptes bancaires des contribuables donc c'est... des comptes bancaires français (rires)... et donc là on a pas mal d'informations, puisqu'on sait qu'il a utilisé sa carte bleue pour aller chez le traiteur, au restaurant, qu'il a vu tel ou tel spectacle. Donc ce sont des sources d'informations intéressantes. Et puis après ce sont des enquêtes auprès d'EDF, auprès des opérateurs de téléphonie, auprès des compagnies aériennes. On essaie de trouver un maximum, et après ce sont, dans la recherche, des indices qui nous poussent à aller vers telle ou telle entreprise.* »

²⁵⁵ *Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts*, Titre 1 « Personnes imposables », B. Séjour principal en France, 1. Principe, 130, à consulter sur la page internet [<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1911-PGP#>].

Mélanie Péclat : « *Quels genres d'indices ?* »

Olivier : « *On se rend compte si la personne... bon, on rentre quand même dans l'intimité du contribuable²⁵⁶. On sait s'il aime aller voir les matchs de foot, on sait s'il aime aller voir des concerts, s'il va beaucoup au resto, on sait s'il préfère aller chez Hédiard ou chez Fauchon... Ils ont aussi leurs petites habitudes. Donc, s'il va tout le temps chez Hédiard, même s'il y a des relevés de carte bleue, on sait qu'il va peut-être payer par d'autres moyens de paiement ; il y a peut-être des factures à son nom. Mais ça permet d'avoir plus de jours de domiciliation. Le but étant de le domicilier en France. »*

Comme un enquêteur de la police nationale, l'enquêteur de la brigade consacrée aux dossiers à fort enjeu peut utiliser tous les moyens nécessaires pour parvenir à prouver que le contribuable a passé plus de six mois en France et se doit, par conséquent, de remplir ses obligations fiscales. Croisement des bases de données, vérification des comptes bancaires, recherches auprès des opérateurs de téléphonie, des compagnies d'électricité, etc., tout doit être mis en œuvre pour accomplir cette mission.

C'est aussi ce que nous explique Robert :

Robert : « *En enquête ça veut dire que je suis à mon bureau, j'ai des bases de données et je les croise. Je croise les bases de données et j'essaie de trouver des critères qui ne vont pas. Si je veux aller un peu plus loin, si j'éprouve la nécessité de le faire, on a différents outils, qui sont le droit de communication ou le contrôle des facturations. Article L80F du livre des procédures fiscales, voilà le droit de communication, ça permet d'aller chez un fournisseur pour voir ce qu'il a vendu à son client, ou chez un client pour lui demander ce qu'il a acheté à son fournisseur, donc la cible n'est pas la personne chez qui vous allez, c'est l'autre. Et le contrôle de facturation, vous allez dans l'entreprise pour contrôler sa facturation. Il faut que les entreprises soient soumises à la TVA. Donc on peut aller là pour, débroussailler un peu. Du bureau, on ne peut pas voir*

²⁵⁶ Cette question de la violation de l'intimité du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal fait l'objet de violentes critiques ; et ce, chez Montesquieu déjà : « D'ailleurs (alors), pour que le citoyen paye, ils font des recherches perpétuelles dans sa maison. Rien n'est plus contraire à la liberté ; et ceux qui établissent ces sortes d'impôts n'ont pas le bonheur d'avoir, à cet égard, rencontré la meilleure sorte d'administration », *in Esprit des Lois*, LXIII, chap. VII. Suivant Hubert Gourdon, dans le cadre des débats sur la mise en place de l'impôt sur le revenu, cette question est revenue sur le devant de la scène avec, par exemple Paul Leroy-Beaulieu dont la réaction ne manquait pas de retenue : « C'est abominable, c'est scandaleux, c'est du vol, de la piraterie... c'est le germe effroyable de la révolution sociale : le virus qui chemine dans l'organisme et finit par le détruire », « Impôt et liberté individuelle », *in LAMBERT Th., Contrôle fiscal. Principes et Pratiques, op.cit.*, p.25

grand-chose, donc on va sur place et on essaie de comprendre un peu comment ça se passe, voir si on fait fausse route, confirmer un peu des impressions de départ, et à partir de ça, on a un champ beaucoup plus dégagé pour continuer l'enquête. Des fois, ça nous arrive de nous déplacer sur place, dans un certain nombre de situations, on a besoin d'aller voir l'immeuble en question, pour voir quel type d'immeuble c'est. »

Les enquêtes permettent aux enquêteurs dans un premier temps de confirmer ou d'infirmer un soupçon d'irrégularité fiscale en utilisant les différents droits confiés à l'administration fiscale par le législateur²⁵⁷ puis, dans un second temps, de déterminer l'assiette de l'impôt élué et par là-même de décider de l'opportunité ou non de démarrer le contrôle fiscal.

Robert : *« Après l'enquête, soit on dit « il n'y a rien », ou alors l'enjeu n'est pas intéressant. C'est une question d'enjeu. L'appréhender pour 10 000 euros, qu'est-ce que vous allez faire ? Vous n'allez pas faire une vérification de comptabilité pour 10 000 euros. Entre le salaire du vérificateur, le salaire du receveur, le temps passé et tout ça, ce n'est pas rentable. [...] »*

Dans cette catégorie des dossiers à fort enjeu, les sommes sont beaucoup plus élevées que dans les cas de fraude fiscale de particuliers qui ne bénéficient que d'un contrôle sur pièces. Le traitement de ces dossiers est plus long, requiert plus d'agents, et coûte donc beaucoup plus cher à l'administration fiscale. Partant, pour que les procédures d'enquête soient utilisées, il est donc nécessaire que « le jeu en vaille la chandelle », c'est-à-dire que les sommes recouvrées soient suffisamment importantes ou que la notoriété de la personne concernée permette d'ériger le dossier en exemple à ne pas suivre pour tous les autres contribuables.

L'administration fiscale cherche donc avant toute chose à remplir des objectifs de rendement et de recouvrement budgétaire, parfois au détriment des objectifs de sanction et de prévention mais aussi, et surtout, des principes fondamentaux comme l'égalité des contribuables. Comment la recherche de la performance nuit-elle à l'égalité de tous devant l'impôt ?

²⁵⁷ Sur la question des droits de communication, d'enquête, de visite et de saisie voir Chapitre III, I, A.

C. La recherche de la performance

L'objectif de rendement visant à évaluer la performance des vérificateurs a été imposé à l'ensemble des agents de l'administration bien avant l'existence de la LOLF²⁵⁸. Pour Robert, agent de l'administration fiscale approchant de la retraite, cet objectif nuit à la liberté des vérificateurs et par-là même à la qualité de leur travail :

« Disons que quand on est en vérification, on est un peu jugé sur le rendement, les vérifications. Si pour toutes les vérifications on arrive à des vérifications blanches, c'est-à-dire sans aucun redressement, on nous fait comprendre qu'il vaut mieux aller voir ailleurs. Donc, si vous vous attaquez à un programme de vérification et que vous vous rendez compte qu'il y a une certaine somme d'argent à redresser, vous vous dites que si vous commencez à céder sur ce petit truc après, vous ne savez pas ce que vous donnera le dossier suivant. Si ça se trouve, zéro. Donc, vous vous accrochez quand même pour prouver que vous n'êtes pas incompetent. Voilà. C'est une question de rentabilité et de crédibilité par rapport aux critères. Bon alors, à l'époque où j'étais en vérification, on n'était pas dans le cadre de la LOLF. Les collègues qui sont aujourd'hui en vérification ils croulent sous les critères de rentabilité, qui sont complètement délirants. Alors qu'à l'époque, c'est vrai qu'on était jugé sur le redressement, mais les critères n'étaient pas les mêmes. On était beaucoup plus libre. »

Cette liberté dont parle Robert est définie par Marc Leroy comme « une source de pouvoir lié à la maîtrise d'une zone d'incertitude »²⁵⁹, qui conduit à la valorisation de la fonction. En ce sens, elle est fondamentale, puisque, comme le dit le sociologue Michel Crozier, tant que l'« incertitude subsiste dans l'exercice de sa tâche, le plus humble des subordonnés gardera la possibilité d'user d'un certain pouvoir discrétionnaire et, tant que pour une activité déterminée l'homme sera préféré à la machine, une certaine dose d'incertitude subsistera »²⁶⁰.

La rationalisation du travail des agents en vue de le rendre plus rentable a eu pour conséquence une limitation de la liberté ; limitation ressentie par Robert. La LOLF n'a fait qu'accentuer une situation préexistante, mettant ainsi le vérificateur sous pression, le poussant à la course au redressement. La rationalisation du contrôle fiscal dans une logique de rendement pousse les agents de l'administration fiscale à choisir les dossiers

²⁵⁸ Loi Organique relative aux Lois de Finances.

²⁵⁹ LEROY M., « L'organisation du contrôle fiscal. Une forme « originale » de bureaucratie », *op.cit.*

²⁶⁰ CROZIER M., *Le Phénomène bureaucratique*, Paris, Le Seuil, coll. Points, 1971, p. 198.

qui y répondront au mieux, c'est-à-dire à éviter d'une part les dossiers trop complexes et d'autre part les dossiers qui mettent en cause des personnes insolvables. La pré-sélection des dossiers conduirait alors à un lissage des résultats du contrôle fiscal puisque d'année en année sont traités les mêmes types d'affaires²⁶¹.

L'administration fiscale souffre en effet d'une difficulté à diversifier les dossiers traités dans les services dédiés au contrôle fiscal. Les différents obstacles que rencontrent les agents chargés du contrôle, qu'ils soient imposés par l'administration elle-même dans ses critères de performance ou par les législations nationales, européennes et internationales conduisent à un lissage des dossiers traités et par-là même à une remise en cause du principe d'égalité des citoyens devant l'impôt et le contrôle.

Pour le Conseil des prélèvements obligatoires, les objectifs du contrôle fiscal sont difficilement conciliables : « dans une perspective budgétaire, les services de contrôle ont intérêt à se concentrer sur les contribuables les plus importants, d'autant plus que les cas d'irrégularité – mais pas nécessairement les cas de fraude – y sont plus fréquents. [...] Pour autant, dans une logique de dissuasion, il est préférable de chercher à couvrir le plus possible le tissu fiscal de façon à maintenir une présence et une visibilité suffisante de l'administration fiscale, y compris pour les contribuables de taille plus limitée »²⁶².

Le Conseil des prélèvements obligatoires énonce une crainte qui paraît à première vue tout à fait légitime. Si l'administration fiscale ne priorise pas ses objectifs, elle risque d'en privilégier un au détriment d'un autre, ici plutôt la finalité budgétaire que dissuasive, et laisser ainsi penser à une certaine catégorie de la population qu'elle peut tricher en quasi-impunité. Pour le Conseil, les agents de l'administration fiscale se focaliseront nécessairement sur les « contribuables importants », c'est-à-dire les plus aisés, puisque leurs fraudes concernent *a priori* des montants élevés qu'ils devraient être en capacité de rembourser, contrairement à des « contribuables de taille plus limitée », qui n'éludent que de petites sommes et peuvent être insolvables. C'est donc l'égalité devant l'impôt²⁶³, principe central de l'organisation du système fiscal, qui est remise en

²⁶¹ Cette constatation est aussi valable dans le traitement pénal des dossiers de fraude fiscale. Comme nous le verrons au chapitre II, les affaires traitées au pénal souffrent d'un manque de diversité certain, aussi bien en terme de complexité des manœuvres frauduleuses que de secteur d'activité concerné par la fraude.

²⁶² CROZIER M., *op.cit.*, pp. 123-124.

²⁶³ En France, le principe d'égalité de tous les citoyens devant l'impôt est inscrit dans l'article 13 de la Déclaration de 1789. L'égalité devant la loi fiscale découle d'abord du principe de l'égalité devant la loi en

cause si l'administration fiscale choisit sciemment de contrôler et de sanctionner une partie des contribuables plutôt qu'une autre.

La Cour des comptes montre dans son rapport annuel de 2010 que dans les services locaux de la DGFIP (Direction générale des finances publiques, recouvrant, à elle seule, « 88% des recettes fiscales de l'État et des collectivités locales »), les finalités budgétaire et répressive ont pris le pas sur la finalité dissuasive, mettant en danger l'égalité des contribuables devant l'impôt : « L'accent mis ces dernières années sur les contrôles à finalité budgétaire ou répressive est allé un peu trop loin, au détriment de la finalité dissuasive et de l'égalité devant l'impôt. En effet, certains secteurs d'activité, certaines catégories de contribuables, certains dispositifs dérogatoires et certains impôts sont moins contrôlés que d'autres, parce que c'est plus difficile et moins immédiatement rentable en termes budgétaire ou répressif. Ce mode de pilotage peut conduire à sanctionner non pas les comportements les plus répréhensibles mais les plus faciles à appréhender. En outre, si le contrôle est durablement moins dissuasif, son rendement budgétaire peut aussi baisser à terme »²⁶⁴.

Rechercher en priorité la sanction et le recouvrement budgétaire des sommes éludées tend donc à conduire les agents des impôts à se focaliser sur les comportements « les plus faciles à appréhender », à savoir les dossiers les moins complexes, touchant plutôt des petites entreprises ou des sommes moins élevées. C'est d'ailleurs ce que nous explique Olivier, ancien vérificateur d'une quarantaine d'années, aujourd'hui mandaté auprès de la CGT.

« Les indicateurs²⁶⁵ poussent aussi le contrôle vers ce qui va être le plus rentable. C'est-à-dire qu'implicitement, si l'agent veut être bien noté, il a intérêt à ne pas perdre trop de

générale, posé dans l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : « La loi doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Le principe d'égalité correspond aussi à la répartition de la contribution entre tous les citoyens en raison de leurs facultés, inscrite dans l'article 13 de la DDHC. Ainsi, le fait même que l'État intervienne dans la fiscalité en offrant à certaines catégories de contribuables des niches fiscales ou en contrôlant plus volontiers certaines catégories de contribuables que d'autres, par exemple, peut conduire à une remise en cause du principe d'égalité. Le Conseil constitutionnel encadre cependant l'interventionnisme fiscal en lui donnant la possibilité de ne pas traiter tous les contribuables selon un principe stricte d'égalité arithmétique, mais en intégrant un principe de différenciation cherchant à établir une égalité géométrique – ou équité entre les citoyens. Sur la question de la rationalisation de la fiscalité dérogatoire, voir Audrey Rosa, *op.cit.*, Partie II, Titre 1, chapitre 1, section 2, paragraphe second.

²⁶⁴ Rapport annuel de la Cour des comptes, 2010.

²⁶⁵ Les indicateurs de performance, encadrés par la LOLF (Loi Organique relative aux Lois de Finances),

temps à faire du contrôle vers ce qui ne va pas pouvoir rapporter énormément d'argent et puis se concentrer sur ce qui va en rapporter plus ou sur ce qui est beaucoup plus simple. Là aussi c'est le problème. Ça ne touche pas forcément les plus riches. Au contraire. Contrôler quelqu'un qui a beaucoup de patrimoine, quelqu'un qui a des revenus complexes, quelqu'un qui n'a pas qu'un salaire, qui va avoir des revenus de capitaux mobiliers, qui va avoir des revenus fonciers, qui va avoir des revenus provenant de l'étranger, c'est très complexe. »

Pour Olivier, les objectifs de performance travestissent la mission première du contrôle fiscal, à savoir le rétablissement d'une justice fiscale fondée sur l'égalité de tous les contribuables. La logique de rendement imposée aux agents de contrôle les conduirait en effet à programmer des dossiers leur assurant un maximum de recouvrement en un minimum de temps.

Pour Marc Leroy, cette analyse n'est pas suffisante puisqu'elle ne prend pas en compte les difficultés rencontrées par les agents soumis à des objectifs et des sous-objectifs qui entrent parfois en contradiction. L'administration fiscale oscille en effet entre deux objectifs ; la lutte contre la fraude fiscale et « la volonté d'assurer la qualité de la décision » prise par elle-même. Or, comme le montre Marc Leroy, la volonté de répondre à ces deux objectifs peut conduire l'administration à une situation caduque ; pour rendre effective la finalité répressive, il est nécessaire de limiter les négociations avec les contribuables²⁶⁶ tandis que celle-ci est encouragée par ailleurs²⁶⁷. Ces contradictions ne facilitent pas le travail des agents, qui doivent en même temps « lutter contre la fraude et les montages injustifiés d'évasion, tout en menant des actions de

servent à calculer et rationaliser la rentabilité du travail des agents de l'administration fiscale.

²⁶⁶ « Le ratio de la finalité répressive pour les contrôles réprimant des fautes caractérisées (c'est-à-dire assortis de pénalités exclusives de bonne foi ou faisant suite à des défaillances après mise en demeure dès lors qu'elles atteignent 7 500€ et représentent 30% au moins du total des pénalités) est fixé à 30 % pour 2014 par le programme 156 « gestion fiscale et financière de l'État et du secteur public local » de la mission « Gestion des finances publiques et des ressources humaines ». Ceci réduit les possibilités de négociation des sanctions : ce levier classique de la recherche d'un compromis avec le contribuable est ainsi moins ouvert, ce qui constitue une source potentielle de contentieux. », LEROY M., « La régulation bureaucratique du conflit fiscal », in LAMBERT Th. (dir.), *Le Contentieux fiscal*, Paris, Dalloz, 2014.

²⁶⁷ « Toutefois, le dernier ratio (imposé par le programme 156 « gestion fiscale et financière de l'État et du secteur public local » de la mission « Gestion des finances publiques et des ressources humaines ») fixé à 14 % pour 2014 et qui vise directement le contentieux, limite les possibilités d'abandon des rappels suite au contrôle fiscal externe. Cette norme gestionnaire traduit une volonté d'assurer la qualité de la décision de l'administration, une contrainte d'autant plus importante que la jurisprudence a assoupli la responsabilité pour faute de l'État en matière fiscale²⁶⁷. Si le risque est à juste titre considéré par l'administration, il pousse cette fois à la négociation avec les contribuables les mieux armés pour contester la position de l'administration. », *Ibid.*

prévention du contentieux juridictionnel »²⁶⁸. Loin de permettre une lutte efficace contre la fraude fiscale, la multiplication des objectifs, sous-objectifs et indicateurs « produit des normes fiscales complexes qui encouragent l'optimisation fiscale des grandes entreprises et des catégories sociales privilégiées »²⁶⁹.

La lutte contre la fraude fiscale met en jeu des logiques d'action interne à l'administration fiscale qui entrent parfois en opposition. Les objectifs de répression et de rendement déjà peu compatibles s'inscrivent dans la volonté de rétablir un certain civisme fiscal, fondé sur la qualité des services proposés par l'administration et la restauration d'un certain niveau de confiance du contribuable. À ces difficultés internes viennent s'ajouter des obstacles externes, liés au manque de coopération internationale en matière de lutte contre la fraude fiscale.

Ceci a pour conséquence, comme le souligne la Cour des comptes, que les vérificateurs contrôlent peu les petits impôts, comme « la taxe sur les salaires, la taxe sur les véhicules de société, etc., pour se concentrer sur les « gros impôts », tels que la TVA, l'impôt sur les bénéfices ou la taxe professionnelle ». Pour la Cour des comptes, « si les vérificateurs des services locaux les prennent parfois en compte au cours des contrôles fiscaux externes et effectuent des redressements faciles, ils tendent à délaisser ces petits impôts dont ils considèrent le montant trop faible au regard des investigations à mettre en œuvre. Même en tenant compte des résultats des directions nationales, les droits rappelés, en pourcentage de leur produit, sont bien plus faibles que pour les « grands impôts », voire quasi nuls (taxes sur les salaires, le chiffre d'affaires des exploitants agricoles, les places de cinéma...) »²⁷⁰.

Les différentes finalités du contrôle fiscal et la priorité qui semble avoir été donnée à sa rentabilité conduisent les vérificateurs à rejeter les dossiers nécessitant des investigations longues, et, en ce sens, à nuire au principe d'égalité entre les contribuables. Or, en mars 1988, le Directeur Général des Impôts, Robert Baconnier²⁷¹ affirmait exactement le contraire au *Monde des Affaires* : « Sur la base de ce nouveau

²⁶⁸ *Ibid.*

²⁶⁹ *Ibid.*

²⁷⁰ *Le Monde des Affaires*, samedi 5 mars 1988, p. 30, cité par Jacques L. Richard dans son article « Le contrôle fiscal et les politiques publiques », in *Le contrôle fiscal. Principes et pratiques*, dirigé par Thierry Lambert, Paris, Economica, 1988.

²⁷¹ Robert Baconnier a été Directeur Général des Impôts du 15 mai 1986 au 30 août 1989.

cadre juridique²⁷², nous avons donné aux services quatre orientations. D'abord maintenir la présence de l'administration sur le terrain par le contrôle sur place (cinquante mille vérifications par an) et le contrôle sur pièces, c'est-à-dire fait depuis le bureau. Depuis quelques années, l'accent est mis sur ce deuxième type de contrôle, avec, en 1986, plus de cent mille redressements en TVA et en impôt sur les sociétés. Ensuite donner la priorité absolue à la qualité des investigations, ce qui passe par le rejet de toute politique axée sur le rendement financier du contrôle et par l'approfondissement du dialogue. Le bénéfice du doute doit aller au contribuable »²⁷³.

D. Les écueils de la coopération internationale

Les critères de rendement et d'efficacité qui encadrent le travail des agents dans leur mission de contrôle sont parfois mis à mal par des difficultés extérieures à l'administration fiscale. Souvent le cadre des investigations dans les dossiers traités par les services nationaux conduit l'agent à rechercher des informations hors du territoire national. Les possibilités de mobilité des entreprises et des capitaux offerts par la mondialisation économique et les obstacles législatifs conséquents d'une opposition de certains pays à échanger des informations rendent le travail des enquêteurs plus complexe, comme nous le confie Robert :

« Alors parfois, les fils se cassent tout de suite et on laisse tomber, parfois on en tire plusieurs, et c'est là, je pense, que ça commence à devenir intéressant, alors ça arrive qu'en tirant, en tirant, en tirant, on n'arrive à rien parce qu'on sait qu'on n'arrivera à rien. Parce que c'est trop bien fait, parce que le compte est à Hong Kong et qu'on n'aura jamais (silence)... Il n'y a pas de conventions avec Hong Kong, donc il n'y a pas moyen d'avoir des informations là-bas. [...] Un autre problème qui peut exister c'est des entreprises qui cessent, des entreprises éphémères, vous avez une information sur une entreprise, mettons que vous allez sur place, elle est en liquidation judiciaire. Elle a déjà été liquidée. Si elle est juste en liquidation judiciaire, on peut intervenir auprès du magistrat liquidateur pour arriver à ce que les créances de l'État soient sauvegardées. Mais si la liquidation a déjà eu lieu, il y a plusieurs mois, ou plusieurs années, on ne peut rien faire. Si vous n'avez que ça... L'entreprise peut avoir déménagé en Chine, ou à

²⁷² Il fait référence ici à la Loi de Finances pour 1987 et la loi du 8 juillet 1987.

²⁷³ *Le Monde des Affaires, op.cit.*

Panama, ou à Bruxelles et puis c'est reparti pour un tour, on arrive à Bruxelles et c'est trop tard. »

Pour Robert, c'est donc l'internationalisation des échanges économiques qui posent problème dans les enquêtes fiscales, aussi bien en termes de droit que de mobilité des entreprises. L'agent chargé de l'enquête fiscale a toujours plusieurs coups de retard sur la personne physique ou morale dont il cherche à démontrer la fraude. Il doit donc tirer plusieurs fils en même temps tout en ayant conscience que certains ne le mèneront soit nulle part – c'est-à-dire à aucune fraude – soit sur un autre fil – parce que l'entreprise ou les capitaux ont été déplacés – soit à un cul-de-sac législatif – parce que l'État d'accueil de l'entreprise ou de la personne concernée n'est pas coopératif en matière fiscale.

L'absence de coopération au niveau européen et international, conséquence de l'expansion du capitalisme dans les échanges économiques mondiaux est le frein le plus important pour la mise en œuvre des missions confiées à l'administration fiscale française. La lutte contre la délinquance financière, et par-là même la lutte contre la fraude fiscale, est devenue l'une des priorités de l'Union européenne « depuis le sommet de Tampere et avec l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne en 2009 », selon l'analyse de Thomas Cassuto²⁷⁴, magistrat français, ancien juge d'instruction au pôle financier du TGI de Paris. En a suivi l'affirmation de la volonté des institutions européennes d'être actives dans la recherche de moyens pour mener une lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, maux qui grèvent les budgets européens²⁷⁵. Si la première directive sur l'assistance mutuelle dans le domaine de la fiscalité directe a été adoptée

²⁷⁴ CASSUTO Th., «Exigence du droit de l'Union européenne en matière d'investigations financières », in le dossier « La lutte contre la délinquance financière », *AJ Pénal*, décembre 2012, pp. 637-655.

²⁷⁵ Nous pouvons citer, à titre d'exemples :

Le Règlement d'exécution de la Commission n°1156/2012 adopté le 6 décembre 2012 – qui établit des règles détaillées pour la mise en œuvre de la **directive du Conseil 2011/16/UE**. Ce règlement comprend diverses dispositions concernant les formulaires standards et les moyens de communications que les États membres doivent utiliser pour échanger des informations.

La Résolution du Parlement Européen du 19 avril 2012 sur l'appel visant à trouver « des solutions concrètes permettant de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales », qui enjoint le Conseil de l'Europe et la Commission européenne à trouver des moyens communs entre les États membres pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui « représentent pour les gouvernements des États membres de l'Union européenne un manque à gagner significatif en raison des recettes non perçues. »

Cette résolution a débouché sur un Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, rédigé par la Commission Européenne et présenté au Parlement européen et au Conseil le 27 juin 2012, dans lequel elle « indique comment améliorer le respect des obligations fiscales et réduire la fraude et l'évasion fiscales, grâce à une meilleure utilisation des instruments existants (...). Elle a également recensé les domaines dans lesquels de nouvelles mesures législatives ou de coordination seraient bénéfiques pour l'Union et les États membres et démontré la valeur ajoutée de la collaboration face au défi croissant que représentent la fraude et l'évasion fiscales ».

en 1977²⁷⁶, elle a dû être remplacée en 2011 par une nouvelle directive, parce qu'elle ne « correspond[ait] plus aux conditions actuelles du marché intérieur ». La Commission européenne justifie la rédaction de ce nouveau texte ainsi : « Étant donné que la fiscalité n'est pas harmonisée dans l'Union européenne, la seule façon de garantir que les impôts sont correctement prélevés dans les États membres et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales est de renforcer la coopération administrative ». La Commission soutient que le moyen de lutte le plus efficace contre la fraude et l'évasion fiscales serait l'harmonisation fiscale entre tous les pays membres. Les accords de coopération, qu'ils soient signés entre 2 ou 26 États permettent de lutter *a minima* contre la fraude fiscale en garantissant l'échange d'informations. Mais les difficultés des enquêteurs à « tirer les fils » de la fraude fiscale à l'échelle européenne ou internationale n'ont pas pour autant disparu, car, suivant Thomas Cassuto, « il demeure que la mise en œuvre de ces outils repose avant tout sur la volonté et les capacités des autorités compétentes à s'engager dans un domaine de la lutte contre la criminalité qui nécessite l'agrégation de multiples compétences dans des domaines de haute technicité. Elle repose également sur la qualité des outils de coopération et la capacité des acteurs à les utiliser au maximum de leur potentiel [...] »²⁷⁷.

Si les moyens législatifs de lutte contre la fraude fiscale offerts aux administrations fiscales des pays membres ont beaucoup augmenté ces dernières années, leur mise en application demeure complexe, aussi bien d'un point de vue logistique simple (ressources matérielles et humaines) que politique (mise en application des conventions et accords).

Par ailleurs, les outils informatiques de l'administration fiscale française ne sont pas assez performants pour suivre l'évolution des échanges monétaires dématérialisés à l'international. Les fraudeurs ont toujours un temps d'avance. Il en va de même pour l'expertise des agents de l'administration, nous confie Patrice, inspecteur des impôts à la retraite : « *Le MEDEF a produit un document [...] sur le contrôle fiscal ou la vérification d'une comptabilité. [...] Il parle de l'asymétrie d'expertise. C'est une notion assez intéressante, c'est-à-dire qu'en fait, les indicateurs de l'administration sont mauvais tandis que ceux des conseils fiscaux sont très bons. Donc, cette asymétrie d'expertise elle n'est pas, il faut dire les choses comme elles sont, totalement infondée*

²⁷⁶ Directive sur l'assistance mutuelle adoptée en 1977 (77/799/CEE).

²⁷⁷ CASSUTO Th., *op.cit.*

parce que l'administration ne met pas tous les moyens pour assurer la formation continue des vérificateurs ».

Selon Patrice, le MEDEF voit juste quand il relève une « asymétrie d'expertise », puisque l'administration fiscale ne propose pas de formation continue à ses agents, alors même que les manœuvres frauduleuses évoluent continuellement. En 2013, le MEDEF propose un nouveau rapport sur la relation entre les entreprises et l'administration fiscale et relève que 54% des entreprises trouvent que l'administration ne dispose pas d'une connaissance suffisante de leur activité²⁷⁸. Ce manque de connaissances relevé par les entreprises qui ont répondu à cette enquête est extrêmement problématique, puisque l'administration fiscale a affaire à des cas de fraudes qui se sont complexifiés avec l'avènement du capitalisme-monde, favorisant la mobilité des personnes et des capitaux dans un premier temps et la dématérialisation des transactions bancaires dans un second temps. Le fait même que les entreprises en soient conscientes met en péril l'aspect dissuasif du contrôle fiscal et de la sanction administrative que l'administration cherche pourtant à développer à leur rencontre.

Certains cas de fraudes fiscales construits sur des montages financiers extrêmement complexes nécessitent pour être démantelés une bonne connaissance, non seulement des législations en vigueur aux niveaux national, européen et international, mais aussi des particularités du secteur économique dans lequel s'inscrit l'entreprise. Une entreprise qui vend des composants informatiques n'utilise pas les mêmes procédés de fraude qu'une entreprise qui vend du tissu ; à l'agent, donc, de s'adapter aux différentes formes que peut prendre la fraude fiscale et par-là même, au domaine d'activité dans laquelle elle s'inscrit²⁷⁹.

Cette capacité peut être acquise soit par une formation continue des agents, soit par une formation initiale qui conduit l'agent à devenir expert technique dans un domaine particulier. C'est cette seconde voie qui a été choisie par la Direction générale des

²⁷⁸ MEDEF en partenariat avec le cabinet Arsène Taxand, *Les Entreprises et le contrôle fiscal. Enquête 2013. Synthèse des résultats*, octobre 2013.

²⁷⁹ Par souci d'efficacité, l'administration fiscale spécialise un certain nombre de ses agents dans des domaines où la fraude fiscale est particulièrement importante. Ainsi, les agents chargés du contrôle acquièrent une expertise sur les mécanismes de fraude liés au domaine d'activité dans lequel elle s'inscrit.

finances publiques (DGFIP), qui affirme dans un document stratégique²⁸⁰ que l'optimisation de la lutte contre la fraude fiscale doit passer par un renforcement du « soutien aux équipes au regard des évolutions normatives et face à la diversification des circuits de fraude ». Cette « adaptation passe par un partage des méthodes de travail qui optimisent les résultats », c'est-à-dire « l'essor de réseaux référents et de travaux collaboratifs » et « des formations renouvelées permettant d'accroître la technicité fiscale [qui] sont élaborées en lien avec l'École nationale des Finances Publiques (ENFiP) ». Par ailleurs, la DGFIP propose de « développer l'expertise pour appréhender la complexité des dossiers frauduleux » en mettant en place « des brigades spécialisées dans l'analyse et le traitement des comptabilités informatisées dans chaque DIRCOFI (Direction de contrôle fiscal) ». Enfin la DGFIP reconnaît l'importance de la fiscalité internationale : « [Elle] doit être une composante à part entière du contrôle fiscal, en vulgarisant ses concepts, en professionnalisant le contrôle des avoirs à l'étranger non déclarés et en s'adaptant aux schémas d'optimisation fiscale mis en place par les groupes multinationaux ».

La vulgarisation, la professionnalisation et l'adaptation sont les trois objectifs à atteindre dans la formation des agents de contrôle et d'enquête ; eux seuls permettront une lutte plus efficace contre la fraude fiscale et notamment à l'international. En effet, seul un contrôle fiscal de qualité, mené par des agents bien formés, permet de lutter efficacement contre la fraude fiscale. Encore faut-il que les États fassent preuve d'un véritable volontarisme politique conduisant à une coopération internationale.

²⁸⁰ DGFIP, *Une Stratégie de confiance, 2013-2018*, projet stratégique de la Direction des Finances Publiques pour les années 2013-2018, dont l'objectif est de « fixe[r] un nouveau cap à une administration dont les missions fiscales, comptables, juridiques, financières, foncières et patrimoniales sont au cœur de la République. ».

CONCLUSION DU CHAPITRE III

Contrepartie du régime déclaratif, le contrôle fiscal est en quelque sorte le « garde-fou » de la confiance accordée par l'État aux contribuables. Contrairement à un prélèvement d'office, l'acte déclaratif n'est pas coercitif et donne aux contribuables l'apparence d'une liberté, rendant possible par-là même l'existence d'un « consentement à l'impôt ». Si on l'entend littéralement, cette notion de « consentement à l'impôt » devrait prendre en compte le libre-arbitre du contribuable. L'acte de « consentir » n'a en effet de sens que s'il existe une possibilité de ne pas consentir. En ce sens, devrait être considéré comme civique un contribuable qui choisit de déclarer ses revenus sans chercher à éluder l'impôt, alors même qu'il a la possibilité de ne pas le faire ou de les minimiser.

En introduisant une limite à l'acte déclaratif sous la forme d'un contrôle fiscal, l'État semble donc se contredire, puisqu'il donne au contribuable une liberté qu'il transforme simultanément en contrainte, vidant ainsi la notion de « consentement à l'impôt » de tout son sens. Le contrôle fiscal prive le contribuable de la possibilité de faire preuve de civisme fiscal, puisqu'il n'a pas d'autre choix que de déclarer ses revenus correctement, sous peine d'être contrôlé et sanctionné. La possibilité d'un véritable consentement a été supprimée au moment-même où le contrôle fiscal a fait son apparition. De sa mise en place à aujourd'hui, l'administration a suivi l'évolution de la fraude fiscale, cherchant à dissuader les contribuables de frauder et préservant ainsi l'apparence d'un consentement à l'impôt. Il s'agit en effet de ne pas diffuser l'image d'une fraude impunie pour ne pas tenter les honnêtes citoyens d'éluder l'impôt. Or, comme nous l'avons remarqué tout au long de ce chapitre, le contrôle fiscal connaît de nombreux obstacles – qui vont de la diversité des processus de fraude à une législation internationale défavorable en passant par l'absence de victimes directes et le manque de formation des agents. Les difficultés que connaît l'administration fiscale dans sa mission de contrôle ont des conséquences néfastes sur la prévention de la fraude fiscale, puisqu'elles peuvent conduire à un sentiment d'impunité.

Si le contrôle fiscal a été renforcé depuis sa mise en place²⁸¹ et fait montre de résultats positifs, il ne permet pourtant pas de faire obstacle aux illégalismes fiscaux qui coûtent

²⁸¹ Selon Alexis Spire, « en 1921, seulement 982 contrôleurs instruisaient les dossiers des 2,5 millions de contribuables à l'impôt sur le revenu, et à peine plus du double (1 900) cinq ans plus tard » ; en 2012, ils étaient 14 100.

encore, selon les estimations²⁸², entre 40 et 100 milliards d'euros par an. En 1918²⁸³ déjà, le gouvernement prenait conscience de l'échec du contrôle fiscal et de son incapacité à répondre de ses trois objectifs (réparation, répression, prévention) et par là-même à protéger les « honnêtes citoyens » de ceux qui choisissent d'éviter l'impôt. Fort de ce constat, le gouvernement a choisi de renforcer la lutte contre la fraude en instituant des peines correctionnelles contre ses auteurs. Aujourd'hui, environ 1000 dossiers de fraude fiscale sont traités pénalement. Comment est construite la réponse pénale aux délits de fraude ? Quelles sont ses finalités ?

²⁸² Comme nous l'avons précisé ci-avant, le coût de la fraude fiscale reste très difficile à estimer, puisqu'elle est par essence cachée.

²⁸³ La loi du 18 avril 1918 institue que les personnes qui ont formulé de fausses affirmations de sincérité dans les déclarations de succession sont passibles de peines correctionnelles.

CHAPITRE IV : CONTRÔLE ET SANCTIONS JUDICIAIRES DE LA FRAUDE FISCALE

Si le contrôle fiscal et les sanctions administratives en cas de non-respect des obligations fiscales ont été pensés comme la contrepartie nécessaire du système déclaratif, il fallut attendre 1918 pour que soit institué le « délit de fraude fiscale ». Destiné en premier lieu aux infractions sur les successions, il s'est étendu à toutes les autres infractions, puisqu'il s'applique, suivant l'article 1741 du Code des impôts à « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse [...] »²⁸⁴. Dans ce chapitre, nous centrerons notre réflexion sur la définition juridique de la fraude fiscale et laisserons de côté sa définition administrative traitée au chapitre précédent²⁸⁵.

La caractérisation juridique du « délit de fraude fiscale » est extrêmement large et recoupe des infractions très diverses. L'article 1741 laisse ouvert le champ des comportements fiscaux qui peuvent conduire à une soustraction ou à une tentative de soustraction à l'impôt. L'expression « en agissant de toute autre manière frauduleuse » laisse en effet une marge de manœuvre à l'administration fiscale qui est toujours confrontée à de nouvelles formes de fraude. L'évolution rapide des techniques en matière d'évasion et de fraude fiscales nécessiterait en effet un ajustement et une adaptation tels que le droit ne pourrait les accomplir, sauf en proposant une définition large et ouverte de la fraude fiscale, qui permet de recouvrir toutes les nouvelles formes de fraude.

Comme nous le rappelle la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP), « la procédure pénale en matière fiscale déroge au droit commun »²⁸⁶ puisqu'« à la différence des autres délits, le délit de fraude fiscale n'est pas poursuivi d'office par

²⁸⁴ Article 1741 du Code des Impôts.

²⁸⁵ La distinction entre les deux types de définition de la fraude fiscale est en introduction de ce travail.

²⁸⁶ *Bulletin Officiel des Finances Publiques - Impôts*, dans la catégorie « Contrôle fiscal », que l'on peut retrouver sur le site [www.impot.gouv.fr] à la page : [bofip.impots.gouv.fr/bofip/4168-PGP.html].

l'autorité normalement compétente, à savoir le procureur de la République. Celui-ci, en effet, ne peut mettre en mouvement l'action publique que dans la mesure où l'administration a préalablement déposé une plainte »²⁸⁷. Il revient donc à l'administration d'être « juge de l'opportunité des poursuites » sur « avis conforme de la Commission des infractions fiscales »²⁸⁸, instance intermédiaire qui reçoit les plaintes de l'administration fiscale et décide de les transmettre ou non au procureur de la République. Dans ce chapitre, nous verrons comment se déroulent les poursuites correctionnelles pour délit de fraude fiscale, quels en sont les enjeux, et quels rôles jouent les acteurs administratifs et judiciaires dans les audiences correctionnelles pour délit de fraude fiscale.

Pour répondre à ces questions, nous croiserons le déroulé juridique et théorique de la procédure de traitement correctionnel du délit de fraude fiscale avec des rapports rédigés à la suite de nos observations d'audiences correctionnelles et des entretiens semi-directifs menés auprès de cinq avocats chargés de la défense de l'administration fiscale dans les procès pour « délit de fraude fiscale »²⁸⁹.

²⁸⁷ *Ibid.*

²⁸⁸ *Ibid.*

²⁸⁹ Nos observations d'audience ont été enrichies de quelques discussions informelles ainsi que d'entretiens semi-directifs avec des avocats de l'administration fiscale. Afin de préserver leur anonymat, nous les avons nommés ainsi : AV1, AV2, AV3 et AV4.

AV1 est un avocat âgé d'un plus de 50 ans. Il est associé depuis vingt ans dans l'un des deux cabinets défendant l'administration fiscale.

AV2 est une avocate âgée de moins de 40 ans. Elle est associée depuis dix ans dans l'un des deux cabinets défendant l'administration fiscale.

AV3 est une avocate âgée d'un peu plus de 30 ans. Elle est collaboratrice depuis huit ans dans l'un des deux cabinets défendant l'administration fiscale.

AV4 est un avocat âgé de 30 ans. Il est collaborateur depuis un an dans l'un des deux cabinets défendant l'administration fiscale.

Ces quatre avocats ont en commun le fait de ne pas avoir choisi ce métier, qui s'est imposé à eux dans la continuité de leurs études. C'est leur envie de plaider qui les a poussés dans le droit pénal et le droit pénal financier.

Encadré 2 : Méthode d'observation des audiences

Dans le cadre d'une enquête menée par Alexis Spire et Katia Weidenfeld sur les réponses pénales à la fraude fiscale, financée par le GIP Justice, nous avons effectué vingt-deux observations d'audience pour délit de fraude fiscale et escroquerie à la TVA dans les tribunaux de Paris, Versailles, Bobigny, Meaux, Créteil, Évry, Nanterre, Cergy-Pontoise, Le Mans et Caen entre les mois de février et avril 2012.

Le choix de ces tribunaux a été fait en fonction des agendas des avocats de l'administration fiscale que nous avons suivis durant ces trois mois de recherche. Ceux-ci nous communiquaient les dates de l'audiencement des dossiers ainsi que les probabilités de renvoi d'une semaine pour l'autre. Nos observations d'audience ont pris place dans des tribunaux de tailles différentes, la plupart possédant des chambres spécialisées dans les délits économiques et financiers (Paris, Versailles, Bobigny, Créteil, Cergy-Pontoise, Nanterre, Le Mans et Caen).

Nous avons réalisé nos premières observations d'audience sans grille pour nous aiguiller, mais bien plutôt dans l'idée de nous laisser l'opportunité de regarder sans biais ni préjugés. Notre prise de note était alors la plus détaillée possible ; nous nous intéressions aussi bien à la qualification du délit pour lequel le prévenu était jugé, qu'à la manière dont il était habillé ou se comportait devant le tribunal, ainsi qu'au déroulé général de l'audience et des discussions qui y prenaient place.

Ces premières observations nous ont permis de construire une grille précise de ce que nous cherchions à voir et à focaliser ainsi notre regard sur les détails qui nous semblaient les plus pertinents :

- Apparence physique du prévenu.
- Interactions entre les avocats de la défense et de la partie civile et les magistrats du parquet avant l'audience.
- Identité du prévenu : sexe, nationalité, profession, revenus.
- Qualification des faits reprochés et montant des droits éludés.
- Stratégie de défense du prévenu et/ou de son avocat : comment prouve-t-il la non-intentionnalité ?
- Réquisitions du procureur.
- Plaidoirie de l'avocat de l'administration fiscale : comment prouve-t-il l'intentionnalité de la fraude ?
- Ressentis des avocats de l'administration fiscale après l'audience.

Nous avons choisi de mettre fin à nos observations d'audience quand il nous a semblé avoir atteint une saturation empirique, c'est-à-dire quand les observations n'apportaient plus d'éléments nouveaux pour l'analyse. Le corpus sur lequel nous fondons notre analyse est composé de l'observation du déroulé du procès pénal de 37 dossiers de fraude fiscale regroupés dans vingt-deux audiences, soit près de 300 pages d'extraits d'audience retranscrites à partir de nos carnets de terrain sur lesquels les notes étaient prises à la main. Pour des raisons évidentes, aucun enregistrement n'a été autorisé.

L'analyse détaillée de ce matériau retranscrite dans ce chapitre nous a par ailleurs permis de construire la grille d'entretiens à destination des avocats de l'administration fiscale²⁹⁰.

I. Le procès pénal pour délit de fraude fiscale

À première vue, le procès pénal pour « délit de fraude fiscale » ressemble à tout autre procès. Les acteurs sont les mêmes : une victime représentée par un avocat, un prévenu représenté ou non par un avocat, un président, deux assesseurs, un procureur et un

²⁹⁰ Cf. Annexe 7, Liste des audiences, p. 341.

greffier. Le déroulé de l'audience est identique : le Président rappelle les faits reprochés au prévenu et mène le débat contradictoire. Puis vient le tour de la victime, celui du procureur, et enfin celui de l'avocat de la défense. Cependant, si le déroulé et les acteurs de l'audience pénale pour délit de fraude fiscale sont identiques à une audience de « droit commun », il est pourtant possible de relever quelques différences fondamentales, qui témoignent de l'exception du traitement pénal des infractions fiscales, exception qui découle d'une part du statut particulier de la victime dans ce procès et, d'autre part, de la manière dont le législateur a pensé la procédure de dépôt de plainte pour « délit de fraude fiscale ».

Le rôle de la victime est en effet central dans le procès pénal pour « délit de fraude fiscale », puisque c'est elle qui choisit de porter plainte après avoir elle-même mené une enquête permettant de déterminer l'existence d'une infraction, renversant ainsi la charge de la preuve qui n'incombe plus à la victime mais bien au prévenu. Le statut d'administration de la victime ainsi que l'assermentation des agents chargés du contrôle modifient non seulement le rôle de la défense, mais aussi celui de ses avocats et des magistrats. Le procès pénal pour « délit de fraude fiscale » est en effet centré sur la question de l'intentionnalité du prévenu. L'administration fiscale ayant prouvé l'existence de l'élément matériel lors du contrôle, le prévenu et/ou son représentant ne peuvent plaider que l'absence d'intention.

Cette notion d'« intention », centrale dans l'audience pénale fiscale, divise ainsi ses acteurs en deux camps. D'un côté, le prévenu et son représentant défendent l'erreur ou l'irresponsabilité et de l'autre, la victime, son représentant et les magistrats du parquet et du siège, qui tentent de démontrer l'intention coupable du prévenu. En effet, comme nous le verrons ci-après, il est très rare de voir les magistrats s'opposer à l'administration fiscale, comme si le procès était gagné d'avance par cette dernière. Afin de savoir s'il existe une exception fiscale en matière de procédure pénale, nous suivrons le cheminement de la plainte, de son dépôt au jugement. Nous faisons l'hypothèse que le choix des dossiers à envoyer devant un tribunal correctionnel est limité par les logiques de rendement qui sous-tendent l'action de l'administration fiscale et que, par conséquent, la réponse pénale au délit de fraude fiscale n'est que peu répressive et dissuasive.

A. De la commission des infractions fiscales au procès pénal : le balisage de dossiers

Les poursuites pénales pour « délit de fraude fiscale » obéissent à des règles dérogatoires au droit commun de la procédure pénale. Ces spécificités sont notifiées dans l'article L228 du Livre des Procédures Fiscales : « [...] les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, [...] sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales (CIF) ».

C'est donc l'administration qui sélectionne les infractions pour lesquelles elle souhaite porter plainte au nom du ministre du Budget. Cette plainte n'est pas déposée directement auprès du procureur de la République mais transite par la commission des infractions fiscales (CIF), qui « examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé du budget ». Suivant le conseil des prélèvements obligatoires, la CIF « a été conçue comme une autorité administrative indépendante. Elle est composée de douze membres titulaires et douze membres suppléants, qui sont des conseillers d'État et des conseillers maîtres à la Cour des comptes, en activité ou à la retraite »²⁹¹. La Commission des infractions fiscales est une instance intermédiaire et indépendante, créée pour limiter le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale en matière de plaintes déposées au procureur de la République : « C'est à une restriction de ce pouvoir d'appréciation que la loi du 29 décembre 1977 a voulu procéder, à une époque où l'administration avait entrepris d'accroître le nombre de plaintes déposées devant les juridictions répressives aux fins de faire sanctionner pénalement des infractions fiscales »²⁹².

La commission des infractions fiscales sert de filtre aux poursuites pénales demandées par la Direction générale des finances publiques (DGFIP). En ce sens, sa mission est de déterminer si une plainte déposée par le ministère du Budget au procureur de la République peut être jugée ou non pénalement, tout en protégeant le contribuable contre des plaintes qui pourraient être abusives. Les critères de sélection des plaintes auxquelles une suite pénale peut être donnée sont relativement vagues. Suivant la circulaire *Justice-Budget* datée du 30 octobre 1981²⁹³ : « Les choix des affaires

²⁹¹ Conseil des prélèvements obligatoires, *La Fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris, La Documentation française, mars 2007, p. 194.

²⁹² *Ibid.*

²⁹³ Circulaire Justice-Budget 13 N-3-81 du 30 octobre 1981.

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 exception de la qualité sociale ou professionnelle de ces auteurs. Ceci n'exclut pas, bien entendu, qu'il soit tenu compte, le cas échéant, des circonstances humaines, notamment propres à chaque cas particulier ».

Les critères permettant de déterminer si un dossier peut être porté devant un tribunal correctionnel sont donc « de trois ordres : fiscal, pénal et personnel », affirme le Conseil des prélèvements obligatoires. Comme dans le procès pénal, les plaintes constituées par l'administration fiscale et validées par la CIF se fondent sur l'élément matériel de l'infraction, c'est-à-dire sa nature, sa gravité et son importance en terme de somme éludée ainsi que sur la personnalité du présumé coupable. Si les deux premiers ordres (fiscal et pénal) sont relativement clairs (soit il existe une irrégularité fiscale ou une infraction pénale, soit il n'en existe pas), la question de la personnalité du prévenu l'est beaucoup moins. Quels sont les critères qui permettent à l'administration fiscale de déterminer si le traitement pénal est adapté ou non à un contribuable ? En matière pénale, c'est souvent la question de la récidive qui est posée à travers celle de la personnalité du prévenu ; il s'agit en effet de savoir si le prévenu est en état de récidive légale et s'il est susceptible ou non de recommencer. Il en va de même dans le traitement pénal du délit de fraude fiscale. Nos observations d'audience ainsi que des discussions informelles avec des avocats de l'administration fiscale et des inspecteurs principaux nous ont permis de relever quatre critères de sélection des dossiers correspondant aux trois ordres :

- Fiscal : Le montant des droits éludés, dont le seuil minimal se situe autour de 100 000€ ;
- Pénal : L'évidence de l'élément matériel ;
- Personnel : La récidive administrative ou pénale ou l'impossibilité de retrouver le fraudeur.

Le critère correspondant à la personnalité du prévenu se concentre avant tout sur la récidive administrative ou pénale et/ou l'impossibilité de retrouver le contribuable ayant commis une infraction au droit fiscal. Dans ces deux cas, le choix du traitement pénal s'impose en quelque sorte à l'administration fiscale comme un dernier recours face à un

contribuable récalcitrant²⁹⁴. Ces trois ordres doivent être complétés par un quatrième plus confidentiel (puisque'il n'est pas énoncé publiquement) : la « régularité de la procédure administrative d'imposition ». L'administration et la CIF cherchent en effet à « éviter un vice de procédure devant le juge pénal »²⁹⁵ afin de maximiser les chances de parvenir à une condamnation et à une sanction du fraudeur présumé. Le traitement pénal d'une plainte pour fraude fiscale coûte cher, puisqu'il mobilise un avocat issu d'un cabinet privé, un inspecteur principal, des frais de transport, d'hébergement, etc. Aussi, en-dessous d'un certain seuil d'impôts éludés - environ 100 000€²⁹⁶, l'administration fiscale et la CIF rejettent le traitement pénal, pour lui préférer un traitement administratif. Cette situation particulière s'inscrit dans l'objectif de rendement de l'administration fiscale, qui même au pénal devient prioritaire sur les objectifs de répression et de dissuasion.

La communauté des objectifs de la CIF et de l'administration fiscale a conduit celle-ci à intégrer les critères de sélection de la CIF, et à endosser par-là même un rôle filtrant. Les dossiers envoyés à la CIF sont présélectionnés en fonction des critères officiels et officieux de la CIF rendant alors son rôle caduc. Le taux de rejet des dossiers envoyés par l'administration fiscale à la CIF en est une preuve tout à fait significative, puisqu'il « s'établit entre 4 et 5,5% depuis 2001 »²⁹⁷, estimait le Conseil des prélèvements obligatoires en 2007. Mais ce premier tri effectué par l'administration fiscale a aussi des conséquences sur le nombre de plaintes pénales déposées qui reste relativement stable, comme nous pouvons le constater dans le tableau ci-dessous²⁹⁸.

²⁹⁴ Ce point est expliqué plus longuement dans la suite de ce chapitre, à la section 2)b) traitant de l'exemplarité de la sanction.

²⁹⁵ *Conseil des prélèvements obligatoires, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris, La documentation française, mars 2007, p. 195.

²⁹⁶ Pourtant, le délit est constitué quand le montant éludé est supérieur ou égal à 153€, en cas de dissimulation et de 0€ en cas d'absence de déclaration. Cf. Article 1741 du Code des Impôts.

²⁹⁷ *Ibid.*, p. 194.

²⁹⁸ Ce tableau est tiré du rapport d'activité de la DGFIP pour l'année 2012.

Tableau 22 : Nombre de poursuites pénales pour « délit de fraude fiscale »

	1999	2002	2004	2008	2010	2011	2012	2013
Nombre de propositions de poursuites correctionnelles transmises à la CIF	897	965	991	1 029	1 043	1 046	1 126	1 182
Nombre de poursuites pénales	845	934	957	992	981	966	987	1 018

Source DGFIP 2014

De 1999 à 2012, le nombre de plaintes déposées par l'administration fiscale auprès de la CIF et le nombre de poursuites pénales effectives ne varie que très peu. Les poursuites pénales passent de 845 en 1999 à 987 en 2012, soit une augmentation de 16,8 %, tandis que le nombre de propositions de poursuites correctionnelles transmises à la CIF passe de 897 en 1999 à 1 126 en 2012, soit une augmentation de 25,5% en treize ans. La lente augmentation du nombre de poursuites correctionnelles, ainsi que l'homogénéisation des dossiers poursuivis au pénal ont été vivement critiqués par la Cour des Comptes en 2010²⁹⁹ puis en 2013³⁰⁰ : « la Cour a déjà eu l'occasion de souligner 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 DNVSF³⁰¹, qui vérifient les grandes entreprises ou des particuliers « à fort enjeu » sont extrêmement rares »³⁰².

Les plaintes déposées par le ministère du Budget se concentrent sur des « fraudes faciles à sanctionner », affirme la Cour des Comptes, conduisant ainsi à privilégier certaines professions plutôt que d'autres. C'est ici l'égalité non seulement devant l'impôt, mais

²⁹⁹ Rapport annuel 2010 de la Cour des Comptes, *Les Méthodes et les résultats du contrôle fiscal*.

³⁰⁰ Référé n° 67603 de la Cour des Comptes, adressé au Premier ministre Jean-Marc Ayrault.

³⁰¹ La Direction des Vérifications Nationales et Internationales (DVNI) et la Direction Nationale des Vérifications de Situation Fiscale (DNVSF), deux directions qui traitent des fraudes des entreprises et des particuliers, constituées sur des manœuvres frauduleuses plus complexes, puisque déroulées au niveau national, voire international.

³⁰² Rapport annuel 2010 de la Cour des Comptes, *Les Méthodes et les résultats du contrôle fiscal*.

aussi devant le juge pénal qui est remise en cause. L'administration fiscale et la CIF, en étant à l'origine des poursuites, choisissent les dossiers qu'elles souhaitent voir traiter au pénal – risquant à tout moment de tomber dans l'écueil de l'arbitraire. Pour Pierre Lascoumes, cet écueil est bien connu du pouvoir judiciaire, qui par-là même peinait, en 1988, à « intégrer[r] les infractions fiscales dans la catégorie des infractions justifiant des peines élevées », « parce qu'elle sait parfaitement qu'une grande partie des dossiers comportant des infractions caractérisées lui échappent »³⁰³. Selon lui, « les procédures de dépôt de plainte par la DGI demeurent aux yeux de tous, magistrats y compris, une loterie aux logiques complexes et davantage dominée par des appréciations d'opportunité que de légalité »³⁰⁴.

L'opacité sur les critères de sélection des dossiers envoyés devant un juge pénal laisse planer un doute quant aux motivations de l'administration et de la Commission des infractions fiscales. Pour Pierre Lascoumes, « tant que l'administration fiscale se refusera à objectiver des critères de gravité (quantitatifs et qualitatifs) déclenchant des dépôts de plainte systématiques ou explicitement négociés avec le Parquet, le soupçon d'arbitraire pèsera toujours sur ses décisions »³⁰⁵. Vingt-cinq ans plus tard, la Cour des comptes reprochait encore à l'administration fiscale de « cibler des fraudes faciles à sanctionner », prouvant ainsi que l'administration fiscale n'a pas su échapper au soupçon d'arbitraire que pointait du doigt Pierre Lascoumes en 1988 ; les critères de sélection rendus publics sont extrêmement larges et ne mentionnent jamais l'objectif de rendement qui les sous-tend.

Nous avons pu constater lors de nos observations que les recommandations de la Cour des comptes ont eu pour conséquence une légère augmentation de la diversification des plaintes déposées par l'administration fiscale. Nous avons en effet pu observer quelques dossiers qui mettaient en cause des entreprises bien implantées à un niveau national ou international³⁰⁶ ou des contribuables aisés aux professions variées, évoluant dans les métiers de la santé³⁰⁷, du conseil³⁰⁸ ou de la publicité³⁰⁹. Mais cette démarche vers la diversification n'est pas suffisante, puisque la Cour des comptes réitère son injonction

³⁰³ LASCOUMES P., « Contrôle et sanction des illégalismes fiscaux. Une pratique administrative coupable », in LAMBERT Th., *Contrôle fiscal. Principes et Pratiques, op.cit.*, pp. 68-69.

³⁰⁴ *Ibid.*

³⁰⁵ *Ibid.*

³⁰⁶ Audience du TGI de Créteil, 12 mars 2012.

³⁰⁷ Audience du TGI de Paris, 1^{er} février 2012 et Audience de la cour d'appel de Paris, 6 février 2012.

³⁰⁸ Audience du TGI de Versailles, 5 mars 2012.

³⁰⁹ Audience du TGI de Paris, 2 mars 2012.

en 2013, demandant ainsi à l'administration fiscale de faire un effort supplémentaire quant à la variété des affaires traitées pénalement. L'administration fiscale a des difficultés à se diversifier, c'est un fait, et c'est aussi ce que constate un groupe de magistrats, journalistes et chercheurs français spécialisés dans les affaires de fraude fiscale, dans une lettre ouverte publiée dans le quotidien *Libération* daté du 15 juillet 2013. Cette lettre fait suite à l'affaire Cahuzac et à la volonté annoncée du président de la République François Hollande d'offrir aux Français une « République exemplaire » : « Faisons l'hypothèse qu'un nouveau ministre soit passible de poursuites pour fraude fiscale. Pareille affaire parviendrait-elle un jour devant le juge ? Si le fisc en est saisi, il faut, passées les validations hiérarchiques, le feu vert du ministre du Budget pour transmission à la Commission des infractions fiscales (CIF). Curieusement, le nombre de dossiers déposés devant cette autorité plafonne depuis vingt ans : guère plus de mille, portant sur des montants significatifs, mais assez simples et bien ficelés pour faciliter les condamnations pénales. Exit, donc, les « petits » dossiers, même s'ils concernent des personnalités. Exit, aussi, les montages hypercomplexes des multinationales »³¹⁰.

En suivant certains critères de sélection permettant de « ficeler » les dossiers et de ne jamais perdre une affaire, la CIF semble donc se poser en obstacle incontournable pour l'administration fiscale et le procureur de la République en mettant ainsi à mal la diversification des plaintes pénales et en conduisant par-là même à un lissage des affaires traitées devant un tribunal correctionnel. En ce sens, elle serait doublement contre-productive, puisqu'elle constituerait une barrière supplémentaire à la bonne marche de la lutte contre la fraude fiscale et nuirait ainsi à la crédibilité de l'administration fiscale. En effet, le manque de diversité et le ficelage des dossiers choisis pour être traités pénalement desservent l'exemplarité de la sanction pénale, qui ne touche plus alors qu'une partie infime des contribuables.

Les statistiques produites par la DGFIP pour l'année 2013 sur la ventilation des plaintes pour fraude fiscale appuient le constat de la Cour des comptes ; la quasi-totalité des

³¹⁰ Ce constat est partagé par Éric ALT, Vice-président d'Anticor et coauteur de l'Esprit de corruption, William BOURDON Président de Sherpa, Antoine PEILLON, Grand reporter à la Croix, auteur de « Ces 600 milliards qui manquent à la France », Jean MERCKAERT, Rédacteur en chef de Revue-Projet.com, Chantal CUTAJAR, Universitaire, directrice du groupe de recherches Actions sur la criminalité organisée, Françoise MARTRES, Présidente du Syndicat de la magistrature, Charles PRATS, Magistrat, membre du conseil scientifique du Conseil supérieur de la formation et de la recherche stratégiques et Christophe REGNARD, Président de l'Union syndicale des magistrats, dans une tribune publiée le 15 juillet 2013 dans le quotidien *Libération* et sur [Libération.fr](http://liberation.fr) au lien suivant : [\[http://www.liberation.fr/economie/2013/07/15/fraude-fiscale-faire-sauter-le-verrou-de-bercy_918449\]](http://www.liberation.fr/economie/2013/07/15/fraude-fiscale-faire-sauter-le-verrou-de-bercy_918449).

plaintes déposées par l'administration est concentrée sur trois secteurs professionnels : le bâtiment et les travaux publics (qui recouvrent 24% des plaintes), le commerce (23% des plaintes) et les services (23% des plaintes).

Tableau 23 : Ventilation des plaintes pour fraude fiscale et des dossiers transmis à la « Police fiscale »

	2010	2011	2012	2013
Agriculture	0,5%	0,7%	0,5%	0,7%
Industrie	3,4%	2,7%	2,6%	1,8%
Professions libérales	6,0%	6,4%	7,8%	7,5%
Dirigeants de société et salariés	11,1%	12,2%	18,7%	22,0%
Bâtiments, travaux publics	30,2%	28,0%	24,2%	21,8%
Commerce	19,7%	22,0%	23,4%	28,4%
Services	29,1%	28,0%	22,7%	17,8%

Source DGFIP 2014

Si l'on en croit les statistiques de l'administration fiscale, depuis 2010 les plaintes déposées par l'administration fiscale se diversifient quelque peu. Le nombre de dossiers mettant en cause des entreprises de bâtiment et de travaux publics a baissé de 6% jusqu'en 2012, tandis que les commerces (+2,7%) et les particuliers font plus souvent l'objet de plainte de la part de l'administration (+7,7%). Cependant, force est de constater que la répartition des plaintes demeure encore inégale et nuit, en ce sens, à l'exemplarité de la sanction pénale auprès des entreprises actives dans les secteurs les moins contrôlés et à l'égalité de traitement des contribuables.

Nous avons par ailleurs remarqué l'importance des affaires jugées au tribunal correctionnel qui mettent en cause des « gérances de paille », c'est-à-dire des sociétés dont le gérant de droit n'est qu'un prête-nom pour la société gérée effectivement par une autre personne, appelée « gérant de fait »³¹¹. C'est le cas de près d'un tiers des dossiers que nous avons pu observer (10 sur 37). Dans ces dix dossiers, seuls les gérants de droit avaient été retrouvés par l'administration fiscale et/ou la police, et comparaissaient seuls devant le tribunal. Dans ces dix dossiers, le gérant de droit affirmait avoir été manipulé par le gérant de fait, qui lui aurait confié la gérance sans l'avertir des risques qu'il encourait.

³¹¹ Pour en savoir plus sur la « gérance de paille », voir COZIAN M., VIANDIER A., *Droit des sociétés*, 3^e éd., 1990, n° 1319.

C'est le cas par exemple pour Mr. N, prévenu d'une cinquantaine d'année de nationalité française et né au Congo. Celui-ci a accepté de gérer la société de son cousin, lui-même interdit de gestion pour 5 ans. Mr. N. explique au tribunal qu'il ne s'occupait que de la partie technique de la société. C'est l'autre prévenu, qui est absent, Mr DS qui s'occupait de la partie administrative et de la clientèle.

Mr N. : « DS est mon cousin, il m'a demandé d'être gérant de sa société, alors que je n'y connaissais rien. »

Rapporteur : « Pourquoi avez-vous accepté ? »

Prévenu : « Parce que je ne savais pas comment marchait une société. Je me suis fait avoir, je ne savais pas. »

Rapporteur : « Vous êtes tout de même responsable de ce qu'il s'est passé. »

Prévenu : « Je ne suis pas responsable, je ne me sens pas coupable. » [...] « DS me demandait d'encaisser des chèques sur son compte. »

Rapporteur : « Pourquoi vous le faisiez ? »

Prévenu : « Je ne sais pas, je voulais juste rendre service. »

Le prévenu explique au tribunal qu'il a porté plainte contre DS et a trouvé un avocat pour le défendre dans le procès. Mais DS ne s'est jamais présenté.

Rapporteur : « Vous ne saviez rien du tout ? »

Prévenu : « Non. »

Rapporteur : « Il y avait un comptable dans la société ? »

Prévenu : « Non. »

Rapporteur : « Vous signez les déclarations ? »

Prévenu : « Non. »

Rapporteur : « Da Silva a disparu dans la nature. Vous n'avez pas de nouvelles ? »

Prévenu : « Non. »

Les affaires dites « de gérance de paille » semblent relativement récurrentes, puisqu'elles représentent près d'un tiers des dossiers observés durant notre enquête menée de février à avril 2012. Or, ce sont des dossiers risqués pour l'administration fiscale, puisqu'ils mettent généralement en cause la responsabilité du prévenu, qui n'est pas à proprement parler l'auteur de la fraude fiscale. En portant plainte contre leurs

gérants, l'administration fiscale prend potentiellement le risque de se voir prononcer une relaxe par un tribunal qui refuserait de condamner un prévenu qui n'a visiblement aucune connaissance de la loi fiscale et/ou n'avait, selon toute vraisemblance, pas conscience des infractions commises par le gérant de fait. Mais ce risque n'est pas vérifié, puisque sur les dix cas que nous avons pu observer, un seul s'est clôturé sur un acquittement. Cette affaire avait ceci de particulier que le prévenu, ne lisant pas le français, a signé le document lui confiant la gérance de l'entreprise en pensant signer le contrat de location que lui tendait un agent immobilier peu scrupuleux. Dans ce cas bien précis, le prévenu a été victime d'une escroquerie, rendant caduque la plainte déposée par l'administration fiscale à son encontre.

Cependant, dans la grande majorité des cas, la position de victime du prévenu n'est pas aussi claire et le tribunal, tout comme le procureur ci-dessus, considère que le gérant de droit se doit d'assumer la responsabilité de ses actes. En acceptant de gérer une entreprise, il aurait dû se renseigner sur les devoirs qui lui incombent et est donc, en ce sens, reconnu coupable des actes commis dans son entreprise.

La récurrence des affaires de gérance de paille nous pousse à nous interroger sur les motivations de l'administration fiscale. Dans la plupart des cas, elle ne parvient pas à retrouver le véritable coupable du délit pour lequel la société est jugée et fait condamner quelqu'un qui assume la responsabilité des faits malgré lui et qui ne pourra pas rembourser sa dette en raison de sa situation financière, voire de son insolvabilité. Est-ce la volonté de montrer l'exemple aux éventuels futurs gérants de paille ou est-ce que le dossier semblait *a priori* « assez simple et bien ficelé »³¹² ?

Si nous n'avons pas la réponse à cette question, elle nous conduit tout de même à nous interroger sur les réponses pénales données au délit de fraude fiscale. Les dossiers condamnant des gérants de paille sont tout à fait risqués pour l'administration fiscale, puisque peu solides : mais nous avons pu constater qu'ils conduisent en grande majorité à une condamnation pénale, ce qui peut nous laisser entendre que même en proposant des dossiers peu solides, l'administration fiscale parvient tout de même à obtenir une condamnation. Peut-on alors en déduire que l'administration fiscale ne perd jamais ? En 1988, Pierre Lascoumes soulignait le taux important de non-condamnation dans les

³¹² Tribune publiée le 15 juillet 2013 dans le quotidien *Libération* et sur *Libération.fr* au lien suivant : http://www.liberation.fr/economie/2013/07/15/fraude-fiscale-faire-sauter-le-verrou-de-bercy_918449].

délits de fraude fiscale, qui « varie entre 5% (en 1981) et 14% (en 1982) » et qu'il estime « considérable et bien supérieur à ce qui s'observe habituellement en matière pénale »³¹³.

En 2012, sur les 987 plaintes déposées par l'administration fiscale, 841 ont abouti sur une condamnation ; en admettant que certaines de ces plaintes visaient plusieurs prévenus, le taux de non-condamnation demeure très bas.

Il semble donc que l'opacité des critères de sélection et l'écueil d'arbitraire dans lequel elle pourrait plonger l'administration fiscale n'a que très peu d'incidence sur les décisions prises par les tribunaux correctionnels en matière de condamnation. L'hypothèse émise par Pierre Lascoumes en 1988 selon laquelle « le fort taux des extinctions d'action publique et des relaxes [...] atteste l'intervention de très sérieux obstacles, tant au niveau de la poursuite qu'à celui du jugement [...] », dans lesquels il faudrait voir « une tentative de la justice pour se réapproprié partiellement le pouvoir d'appréciation de l'opportunité des poursuites que la DGI lui a confisqué pour l'essentiel »³¹⁴ semble ne plus être valide aujourd'hui. Doit-on pour autant en déduire que les magistrats ont accepté la gravité des infractions fiscales et ne s'opposent donc plus à la condamnation pénale des auteurs d'infractions fiscales ?

Quelles que soient les motivations de l'administration fiscale, les dossiers de fraude fiscale traités au pénal montrent de nombreuses similitudes et semblent omettre un bon nombre de contribuables particuliers et personnes morales, qui éludent de trop petites ou de trop grandes sommes, les premières n'étant pas assez rentables et les secondes trop complexes. Les plaintes déposées par le ministère du Budget et qui passent le barrage de la CIF vont à l'encontre de l'égalité des contribuables devant la loi fiscale et, en ce sens, nuisent à l'exemplarité de la sanction. Le balisage des dossiers a donc des conséquences importantes sur l'organisation même du système fiscal en général, mais aussi sur le procès pénal pour « délit de fraude fiscale » et ses acteurs.

³¹³ LASCOUMES P., *op.cit.*, p. 69.

³¹⁴ LASCOUMES P., *ibid.*, 69-70.

B. Le balisage des dossiers et son implication sur le travail des avocats de l'administration fiscale

Le balisage des dossiers de plainte déposés par le ministre du Budget contre les auteurs présumés de fraude fiscale est constaté par la Cour des comptes, mais aussi par des experts, magistrats, journalistes et chercheurs, l'est aussi par les avocats chargés de défendre l'administration fiscale. Il y a en effet consensus entre les quatre avocats que nous avons interrogés sur le fait que leur marge de manœuvre dans les dossiers fiscaux est particulièrement faible. Le dossier qu'ils reçoivent et sur lequel ils construisent leurs plaidoirie et conclusions rapporte toutes les informations sur le contribuable et le contrôle fiscal qu'il a subi et les synthétise dans trois documents essentiels : la plainte, la fiche complémentaire d'informations et l'avis de la Commission des Infractions fiscales (CIF).

L'avocat de l'administration fiscale reçoit donc un dossier « clé-en-mains » regroupant toutes les informations et toutes les pièces lui permettant de rédiger ses conclusions et de construire sa plaidoirie. Son rôle consiste d'abord dans la synthèse du dossier. Il peut cependant y apporter un nouveau point de vue en étayant la récapitulation de l'élément matériel d'une démonstration de l'intention frauduleuse ou de la mauvaise foi du prévenu. De cette marge de manœuvre limitée dans le travail de l'avocat de l'administration fiscale résulte une homogénéisation des plaidoiries, construites sur trois axes :

- L'élément matériel expliquant le processus de la fraude ou de l'escroquerie et le montant des droits éludés.
- L'élément intentionnel fondé sur la démonstration de la mauvaise foi et la responsabilité du prévenu.
- La demande de condamnation et de solidarité dans les dossiers où une société est mise en cause.

En défense comme en constitution de partie civile, la marge de manœuvre de la plaidoirie est limitée aux problèmes de droit (exception de nullité, problèmes de citation, etc.) et à la démonstration de l'intention frauduleuse du prévenu. Cette démonstration est très souvent fondée sur la mise en avant de manœuvres frauduleuses, dont l'existence permet d'exclure la possibilité que le comportement du prévenu ne soit le résultat d'une simple erreur ou mécompréhension du droit. Comme nous l'avons déjà

souligné, l'administration fiscale fait la distinction entre les erreurs de bonne foi et la mauvaise foi. Aussi, le rôle de l'avocat de l'administration fiscale dans le procès pénal est limité à la recherche et à la démonstration de la preuve de l'intention frauduleuse soit par la mise en avant de manœuvres frauduleuses, soit en essayant de montrer que le contribuable ne pouvait pas ne pas savoir que son comportement était frauduleux au moment des faits.

Ces deux démonstrations sont en même temps fondamentales et extrêmement complexes. S'il ne peut y avoir de condamnation pénale sans intention frauduleuse, alors l'avocat de l'administration se doit d'interpréter le comportement du contribuable dans un sens qui tend à la prouver. Il s'agit alors pour lui de relever tous les signes apparents de l'intention frauduleuse du prévenu, en faisant par exemple la liste des comportements qui relèvent d'une volonté claire de frauder, comme le fait cet avocat de l'administration fiscale (AV1), lors d'une audience à la cour d'appel de Paris. Il s'agit pour lui de montrer que le prévenu cherchait délibérément à organiser son insolvabilité. La question de l'intentionnalité est centrale dans le cas de délit « d'organisation frauduleuse d'insolvabilité »³¹⁵, puisque sa qualification induit nécessairement l'intention d'organiser son insolvabilité pour éviter de rembourser sa dette à l'administration fiscale.

L'avocat que nous observons confie au tribunal qu'*« il est très compliqué d'établir l'acte positif de l'organisation d'insolvabilité »*. Pour lui, en effet, *« la constitution du délit pose des difficultés, car la majorité du temps le contribuable est en cessation de paiement »*. La situation d'insolvabilité est relativement ordinaire chez les contribuables jugés pour délit de fraude fiscale ; l'avocat se doit donc de montrer que cette situation, bien que courante, ne va pas pour autant de soi et que dans ce cas précis, elle n'est pas la conséquence d'une mauvaise gestion des revenus et des capitaux ou d'une situation économique précaire, mais bien un moyen pour éviter de rembourser l'administration fiscale. Dans sa plaidoirie, l'avocat de l'administration fiscale explique que, pour lui, *« établir l'organisation d'insolvabilité, c'est établir que l'insolvabilité n'existe pas*

³¹⁵ Le « délit d'organisation frauduleuse d'insolvabilité » a été introduit dans le code pénal à l'article 314-7, en 1983. Il consiste dans « Le fait, par un débiteur, même avant la décision judiciaire constatant sa dette, d'organiser ou d'aggraver son insolvabilité, soit en augmentant le passif ou en diminuant l'actif de son patrimoine, soit en diminuant ou en dissimulant tout ou partie de ses revenus, soit en dissimulant certains de ses biens, en vue de se soustraire à l'exécution d'une condamnation de nature patrimoniale prononcée par une juridiction répressive ou, en matière délictuelle, quasi délictuelle ou d'aliments, prononcée par une juridiction civile, est puni de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 euros d'amende ».

réellement et que le contribuable perçoit encore des revenus ». Il démontre donc que le prévenu, nutritionniste d'une cinquantaine d'années, a encore des patients et continue par conséquent à percevoir des honoraires. Puis, dans la seconde partie de sa plaidoirie, il cherche à « *établir qu'il y a eu des manœuvres frauduleuses* » en en faisant la liste :

- Le prévenu fuit. Il refuse d'entrer en communication avec l'administration fiscale.
- Le prévenu a des charges beaucoup trop élevées.
- Le prévenu a mis en place un virement mensuel automatique de 200€ à destination du Trésor Public et l'a ensuite annulé.

Pour cet avocat, l'attitude fuyante du prévenu est un signe de son intention frauduleuse. Il essaie de démontrer qu'au vu de son train de vie, le fait même qu'il ne possède aucun bien et qu'il soit insolvable ne peut être que le résultat d'une organisation volontaire.

« Le prévenu est aujourd'hui insaisissable sur l'ensemble de ses biens, puisqu'il ne possède rien. Il n'a rien sur ses comptes puisqu'il fait en sorte, au quotidien, qu'ils soient toujours débiteurs en procédant à des virements. Il semble faire en sorte qu'aucune saisie ne soit possible, alors qu'il possède de l'argent puisqu'il fait des retraits d'environ 5 000€ par mois et qu'il a un train de vie important », argumente l'avocat de l'administration fiscale (AV1). Pour asseoir l'intention frauduleuse, il termine sa plaidoirie en montrant que cette infraction dure dans le temps, autre preuve qu'il ne s'agit pas d'une erreur, mais bien d'une fraude fiscale : *« Ce dossier est très particulier, les manœuvres sont faites depuis plus de 12 ans. [...] On est donc bien dans un dossier de fraude fiscale ».*

Durant cette audience, la Présidente du tribunal et ses assesseurs n'ont jamais remis en doute les dires de l'avocat de l'administration fiscale et étaient plutôt sévères avec le prévenu, n'hésitant pas à émettre un jugement sur sa façon de vivre :

La Présidente : *« Mais Monsieur, quand on a une grosse dette fiscale, on réduit son train de vie. [...] Vous n'êtes pas obligé de louer une Jaguar ». [...] « Vous devez revoir vos priorités. » [...] « On est au moins à 4 voyages par an. Et des voyages coûteux ! Vous êtes obligé d'aller au Normandie Barrière, Monsieur, alors que vous avez une dette d'impôt colossale ? On fait attention à son portefeuille ».*

Selon la Présidente, le prévenu fait des dépenses inconsidérées pour des projets qui n'aboutissent pas. « *Pourquoi ils n'aboutissent pas ?* »

Le prévenu : « *Je ne suis pas crédible* ».

La Présidente : « *Vous seriez plus crédible si vous payiez vos impôts* ».

Lors de nos observations, nous avons eu le sentiment que les dossiers présentés par l'administration fiscale étaient très souvent « gagnés d'avance », comme si le statut de la partie civile induisait une obligation pour le tribunal de lui faire confiance. Ce sentiment n'est confirmé qu'à demi-mot par les avocats de l'administration fiscale. Selon un des avocats interrogés (AV1), si les magistrats ne remettent jamais en cause les affirmations de l'administration fiscale, c'est en raison de la solidité des dossiers qu'elle envoie au pénal. L'administration chercherait à éviter toute jurisprudence qui n'irait pas dans son sens et qui, par-là même, conduirait les tribunaux puis la société à accepter ou du moins à condamner moins fortement certains comportements déviants. Il s'agit, pour l'administration fiscale, de ne pas risquer d'ouvrir une brèche dans l'interprétation de la loi fiscale et de ne présenter que des dossiers assez solides pour conduire à une condamnation du prévenu.

AV 1 : « *L'administration aura peut-être tendance à ne pas vouloir prendre un certain nombre de risques sur certains dossiers. Donc il y a un tri des dossiers qui posent des problèmes de procédures, des problèmes d'appréciations. Pourquoi ce choix est important ? Il est important parce que l'administration souhaite évidemment que ne puissent pas se mettre en place des systèmes de jurisprudences qui pourraient être éventuellement défavorables en fait. Il y a vraiment des risques sur des interprétations de la loi fiscale, de la loi pénale. Donc, en fait, les dossiers sont sélectionnés au préalable pour éviter toutes difficultés.* »

Le travail de sélection des dossiers réalisé par l'administration fiscale et par la CIF se fonde sur l'objectif de ne pas obtenir une décision défavorable du tribunal, qui conduirait à créer un précédent et ouvrirait ainsi de nouvelles opportunités de fraude pour les contribuables. L'administration fiscale se protège des infractions futures en choisissant de ne pas porter plainte pour certaines infractions qu'elle a déjà subies. Nous sommes ici face à une situation inédite, due sans aucun doute aux statuts de l'administration fiscale et de la victime, à savoir l'ensemble des citoyens « honnêtes » représentés par l'administration fiscale, elle-même représentée par un avocat. Dans le

procès pénal, le juge se pose en tiers impartial, chargé de résoudre un conflit d'intérêts entre deux parties. Or, dans le procès pénal pour délit de fraude fiscale, la position du juge est transformée puisqu'il est lui-même en quelque sorte juge et partie ; juge d'un prévenu dont il est lui-même, en tant que citoyen, la victime. Que cette exception fiscale soit ressentie ou non par le tribunal au moment du procès pénal pour délit de fraude fiscale, il est tout de même vraisemblable que l'exception fiscale ait des conséquences inexorables sur l'audience pénale en elle-même, puisque les déclarations de la victime – qui a d'ailleurs mené son enquête elle-même – ne sont quasiment jamais remises en cause par le tribunal. Dans un procès où tout semble joué d'avance, quel est alors le rôle des avocats de l'administration fiscale ?

II. Le rôle des avocats de l'administration fiscale dans le procès pénal

L'administration fiscale, victime bien particulière du délit de fraude fiscale, ne se défend pas seule lors des procès pénaux. Consciente de sa méconnaissance du droit pénal, elle confie sa défense à deux cabinets d'avocats parisiens³¹⁶ depuis plus de dix ans, qui ont acquis par conséquent une expertise certaine en matière de droit pénal fiscal.

A. L'expertise pénale des avocats de l'administration fiscale

La présence des avocats de l'administration fiscale semble être indispensable, non pas tant en raison d'un supplément d'expertise fiscale qu'ils pourraient apporter, mais bien et surtout parce qu'ils connaissent et maîtrisent les règles du jeu de l'audience pénale. Les avocats de l'administration fiscale que nous avons suivis sont majoritairement spécialisés en droit pénal ou en droit pénal des affaires et non en droit fiscal. Ce sont donc leurs compétences et les connaissances en matière de droit pénal et de procédure pénale que l'administration fiscale leur demande de déployer, afin de faire entrer un dossier fiscal dans le cadre du procès pénal. Les avocats de l'administration fiscale, en leur qualité de praticiens du droit pénal, connaissent en effet « les ficelles du métier » et les règles, aussi bien explicites que tacites de l'audience correctionnelle, que n'intègre pas la formation des contrôleurs et inspecteurs des impôts. C'est aussi la constatation que fait Pierre Lascoumes : « dans les matières administratives, il est évident que les

³¹⁶ Les cabinets Urbino et Associés et Normand-Bodard et Associés.

agents chargés d'opérer les applications du droit aux situations concrètes ne sont ni formés, ni ultérieurement incités à recourir aux dispositions pénales »³¹⁷.

La pratique du droit requiert en effet certaines connaissances qui ne peuvent être acquises que dans et par une formation spécifique, créant ainsi une rupture entre les professionnels du droit et les justiciables. Pour Max Weber³¹⁸, cette rupture trouve son explication dans la complexification du droit et des procédures conduisant à confier la pratique du droit à des juristes professionnels. Reprenant Weber, François Terré affirme que « le particularisme des rites et des formules, rendant nécessaire le recours à des professionnels, aptes à servir d'intermédiaires, et au sens large du mot, d'interprètes des messages, favorise la constitution d'écrans plus ou moins opaques entre le justiciable et le juge »³¹⁹.

Les avocats de l'administration servent donc d'intermédiaire entre l'administration fiscale (le justiciable) et le juge, permettant alors au message de circuler dans les deux sens ; il rend corrélativement audible le particularisme du procès pénal pour l'administration fiscale et le particularisme du droit fiscal pour le juge. Il s'impose alors comme une sorte d'interprète pour ces deux acteurs, condition de possibilité de leur compréhension mutuelle. Les avocats de l'administration fiscale permettent de dépasser la difficulté intrinsèque de la pénalisation d'un contentieux administratif relevé par Pierre Lascoumes : « La mutation d'une situation contentieuse administrative en une situation contentieuse pénale est donc beaucoup plus problématique que ce qui est habituellement envisagé », et ce, dans le sens où « dans les législations « techniques », il est évident que la dimension proprement répressive est tout à fait périphérique par rapport aux dimensions régulatrices qui organisent la structure de qualification »³²⁰. La finalité visée par le vérificateur au lancement de la procédure de contrôle fiscal n'étant pas la répression, la requalification de l'irrégularité constatée en « délit de fraude fiscale » est relativement problématique et nécessite l'expertise des avocats de l'administration fiscale.

³¹⁷ LASCOUMES P., « Contrôle et sanction des illégalismes fiscaux. Une pratique administrative coupable », in LAMBERT Th., *Contrôle fiscal. Principes et Pratiques*, Paris, Economica, 1988, pp. 68-69.

³¹⁸ WEBER M., *Sociologie du droit*, Paris, PUF, 2013, 324 p.

³¹⁹ TERRE F., « Esquisse d'une sociologie du procès », in « Le Procès », *Archives de la philosophie du droit*, tome 39, Paris, Dalloz, 1994.

³²⁰ LASCOUMES P., *op.cit.*, p. 71.

S'il est rare d'observer l'intervention des inspecteurs principaux au cours des audiences, il arrive parfois que le tribunal profite de leur présence pour obtenir des précisions sur le déroulement du contrôle ou sur le processus frauduleux mis en œuvre par le prévenu. Or, l'inspecteur présent à l'audience n'a pas nécessairement mené lui-même le contrôle fiscal ayant conduit à la plainte ; il ne connaît donc pas précisément le dossier mais peut apporter une expertise fiscale pouvant aiguiller le tribunal dans sa décision. La relation qu'entretiennent la victime et son représentant est inédite dans le procès pénal, puisqu'elle met les deux parties en interdépendance ; l'administration fiscale mène l'enquête et construit la totalité du dossier sur lequel son avocat va fonder sa plaidoirie et ses conclusions. C'est donc bien la victime qui aiguille le travail de synthèse qu'effectue *a posteriori* son représentant. Il n'existe pas en droit pénal de situation similaire. En ce sens, l'administration fiscale n'est pas considérée comme un client « normal », mais bien, comme nous le confie un des avocats de l'administration fiscale, comme un « *partenaire* »³²¹.

Nos observations d'audiences pénales nous ont permis de mieux comprendre la manière dont le rôle très balisé et cadré de l'avocat de l'administration fiscale le contraint à s'adapter et s'approprier son caractère officiel, conduisant ainsi les avocats à se construire et à donner à voir une représentation ambivalente de cette administration, censée être en même temps, suivant les avocats que nous avons interrogés, « *solennelle et humaine* ». Cette double qualification de l'administration fiscale se fonde sur sa volonté apparente de sortir de son image d'administration austère et sévère en montrant

qu'elle est à l'écoute et sait s'adapter à ses usagers³²². Les avocats de l'administration fiscale semblent avoir intégré cette volonté et se représentent ainsi leur client sous un aspect officiel et institutionnel – elle est une administration étatique – et humain – elle sait être à l'écoute et prendre en considération la personnalité et l'histoire de vie des contribuables, même fraudeurs.

Par ailleurs, le rôle de l'avocat à l'intérieur du procès pénal est lui-même limité par la répartition des tâches accordées à chacun des protagonistes. La nécessaire mesure qu'il s'implique à lui-même en raison du caractère particulier de son client amène l'avocat à ne jamais sortir de son rôle pour ne pas empiéter sur celui des autres. S'y cantonner implique pour l'avocat de faire un grand écart entre le fait de chercher à convaincre le ministère public et le tribunal du bien-fondé de la plainte déposée par l'administration fiscale et de la culpabilité du prévenu, tout en évitant de donner l'impression d'une connivence avec le Président, les assesseurs et le procureur. L'avocat de l'administration fiscale met tout en œuvre dans le procès pénal pour « délit de fraude fiscale » pour ne pas nuire à la crédibilité de son « client-partenaire ». Son rôle n'est pas explicitement déterminé par l'administration, mais bien plutôt induit par le caractère spécifique de son client et l'image qu'il veut en donner.

³²² Dans le *Guide de déontologie* à destination des agents de l'administration fiscale, il est précisé que les principes du service public (qui exige un traitement égal de tous les usagers), le principe de respect de l'intérêt public, le principe de légalité (respect des lois et règlements) « requièrent un ensemble de qualités morales que sont l'intégrité, l'honnêteté et la droiture qui contribuent à la défense de l'image de l'Administration. »

Quelques lignes plus loin quatre objectifs sont mis en avant :

- « Crédibiliser l'action de l'Administration vis-à-vis des Usagers dans le but de gagner leur confiance. »
- « Contribuer à la facilitation des échanges »
- « Créer les conditions favorables au bon fonctionnement de l'Administration et à l'amélioration de la qualité du service »
- « Lutter contre la corruption. »

Enfin, le *Guide* fait une liste des attentes des usagers sur l'administration fiscale :

- « La justice fiscale
- L'égalité des citoyens devant le Loi et le Service public
- La neutralité et la transparence
- Le professionnalisme
- L'efficience
- La qualité d'accueil
- L'équité
- Et le respect. »

Suivant ce guide de déontologie, l'administration fiscale cherche à donner une double image d'elle-même ; celle d'une administration droite et sincère, portée et portant des valeurs qu'elle juge « universelles » et celle d'une administration attentive aux besoins et demandes de ses usagers.

Encadré 3 : Sociologie des avocats de l'administration fiscale

Ils sont une dizaine à travailler quasi quotidiennement sur les 1 000 plaintes déposées par l'administration devant les juridictions pénales chaque année. Divisés en deux cabinets, ils se croisent régulièrement en audience mais leurs relations restent souvent limitées à des échanges de politesse.

D'âges variés (ceux que nous avons interrogés sont âgés de 30 à 60 ans), de statuts différents (certains sont collaborateurs et d'autres associés) et de situations familiales diverses (certains sont mariés, d'autres célibataires), ils sont autant des hommes que des femmes. La seule caractéristique sociologique qui pourrait les relier est leur formation d'avocat pénaliste, suivie par la majorité d'entre eux.

Sur les quatre avocats que nous avons interrogés, trois nous ont confié n'avoir pas choisi le métier d'avocat, et encore moins la défense de l'administration fiscale qui s'est imposée à eux au gré des opportunités professionnelles et qui ne recouvre pas l'entièreté de leur travail quotidien. Cependant, tous affirment être plutôt satisfaits de cette tâche particulière qui participe d'une certaine idée de la justice pour les uns et qui permet surtout aux avocats les plus jeunes de s'exercer très régulièrement à la plaidoirie.

Si peu de choses les relient, nous pouvons tout de même considérer qu'ils ne sont pas des monades isolées, mais qu'ils participent d'un même « groupe professionnel », suivant la définition que propose Demazière : « ensemble de travailleurs exerçant une activité ayant le même nom et par conséquent dotés d'une visibilité sociale, bénéficiant d'une identification et d'une reconnaissance, occupant une place différenciée dans la division sociale du travail, et caractérisés par une légitimité symbolique³²³ », si ce n'est que l'activité qui les réunit – la défense de l'administration fiscale – ne possède de « visibilité sociale » que pour un nombre restreint d'individus, à savoir quelques confrères et magistrats, les inspecteurs principaux de l'administration fiscale.

Si leur activité leur a permis d'acquérir une légitimité symbolique auprès des magistrats et de l'administration fiscale, leur rapport aux autres avocats est parfois problématique. La défense d'une administration – et notamment celle-ci – leur vaut parfois de vives critiques, voire un rejet du groupe professionnel des avocats. Il nous a en effet été rapporté, lors de nos entretiens avec les avocats de l'administration fiscale, des propos très durs tenus par les avocats de la défense. De l'expression du sentiment que « *l'administration ne perd jamais* » aux attaques plus personnelles : « *avocat du diable* » ou refus d'appeler l'avocat de l'administration « *confrère* ».

C'est d'ailleurs cette dernière démonstration d'un désaccord avec le travail des avocats de l'administration fiscale qui a semblé être la plus grave pour l'avocat qui en a été victime. Afin de préserver l'unité d'un corps de métier qui les place régulièrement en situation d'opposition - puisqu'il s'agit de s'affronter dans la défense de l'une ou l'autre partie - les avocats montrent qu'ils reconnaissent l'autre comme appartenant à ce même corps, en l'appelant « confrère ». Le terme confrère est en effet

³²³ DEMAZIERE D., GADEA C., *Sociologie des Groupes professionnels, Acquis récents et nouveaux défis*, Paris, La Découverte, 2009, p. 20.

extrêmement important puisqu'il permet aux avocats de faire « corps », alors même que la pratique de leur métier les met dans une opposition permanente. Partant, refuser à un avocat le statut de « confrère » revient à l'exclure du corps des avocats.

La stigmatisation des avocats de l'administration fiscale participe de la construction d'un « groupe professionnel » aussi bien pour les autres avocats que pour eux-mêmes. Cette fonction particulière qui les relie leur donne un statut tout particulier au sein du corps des avocats provoquant un effet de rejet pour les uns (les autres avocats) et de lien accidentel pour les autres (les confrères défendant l'administration).

Cette position au sein du groupe plus large des avocats est relativement difficile à assumer, surtout pour les plus jeunes avocats qui n'envisagent pas une carrière dans la justice pénale fiscale, mais espèrent bien plutôt tirer de cette pratique un savoir-faire qui leur permettra d'avancer dans leurs carrières d'avocats pénalistes des affaires.

B. La relation avec le ministère public

Le respect des règles du jeu du procès pénal dans les cas d'infraction à la loi fiscale semble passer avant tout par le respect des rôles attribués à chaque protagoniste. À chacun de ces rôles correspond un certain type de discours. Nous avons en effet pu remarquer l'importance du principe du « chacun à sa place » dans les audiences que nous avons observées, notamment quand il s'agit de comprendre la relation qu'entretiennent les avocats de l'administration fiscale avec les procureurs ou les substituts, relation fondée sur le partage d'un même discours mais orientée vers deux finalités différentes. La finalité visée par les avocats est la démonstration de la constitution de l'infraction, tandis que celle du parquet consiste dans la preuve que le comportement du prévenu est dommageable pour la société toute entière. C'est ainsi qu'un avocat de l'administration (AV2) définit le rôle du procureur :

« Je trouve que le rôle du parquet, parce que nous on ne peut pas l'avoir en tant qu'administration, c'est de rappeler à quoi sert l'impôt. Je trouve ça primordial. Malheureusement je trouve qu'ils ne le font pas tous, mais il y en a qui le font très bien. Et de rappeler pourquoi on paie un impôt. Quelle en est l'utilité. De montrer les conséquences du fait de ne pas avoir versé la TVA sur les autres entreprises, etc. Et je trouve qu'en audience publique, surtout quand il y a du monde ce n'est pas mal de le rappeler. Je trouve que là, ils ont vrai rôle aussi éducatif. »

Le ministère public défend la société toute entière, tandis que les avocats de l'administration fiscale défendent leur client. Ces derniers ne sont donc pas censés pouvoir endosser ce rôle éducatif, qui consiste à expliquer pourquoi l'impôt est nécessaire. Cette tâche incombe au ministère public, en tant que représentant de la société. Si les rôles de chacun semblent relativement bien déterminés, ce n'est en réalité pas tout à fait le cas puisque la plupart du temps, le procureur ne fait que répéter à sa manière ce qui a été dit par l'avocat de l'administration fiscale, dans ses conclusions ou dans sa plaidoirie. Un procureur a d'ailleurs formulé cette difficulté lors d'une audience au tribunal de grande instance de Nanterre :

« C'est difficile de passer après l'administration quand on est d'accord avec ses conclusions »³²⁴.

Ce procureur a le sentiment de n'avoir pas grand-chose à ajouter aux conclusions des avocats de l'administration. S'il est rare que le ministère public confie ce sentiment lors de l'audience pénale, nous avons pu observer qu'il ne donne que très rarement des informations complémentaires à celles données précédemment par l'avocat de l'administration fiscale. De même, que ce soit durant les audiences pénales ou lors des entretiens que nous avons menés avec eux, aucun avocat n'a formulé de regret particulier quant à la finalité limitée de son rôle. Le partage des rôles entre le ministère public et eux-mêmes est, semble-t-il, tout à fait intégré et respecté. Nous avons cependant pu remarquer que les avocats cherchent à trouver l'assentiment du procureur, *« qui doit suivre l'administration dans sa plainte »* (AV1). Ceci doit parfois passer par une *« sensibilisation du procureur »*, qui peut être réalisée par les inspecteurs principaux ou par les avocats :

« C'est-à-dire que l'inspecteur principal doit en principe prendre rendez-vous avec le procureur et lui expliquer le dossier s'il y a des difficultés ou des investigations complémentaires à faire. Et dans le cadre de la relation avec le procureur qui est chargé des relations pénales fiscales effectivement, il y a une sensibilisation de ce procureur, il y a des relations de confiance à avoir. Et d'ailleurs il y a des procureurs qui appellent quand ils ont des problèmes ; ils demandent des renseignements. Si parfois aussi le procureur a certaines difficultés, il nous appelle. » (AV1)

³²⁴ Audience du TGI de Nanterre, 17 février 2012.

Chercher à sensibiliser le procureur c'est d'abord instaurer une relation de confiance avec lui mais aussi faire en sorte que ses réquisitions aillent dans le sens de l'administration fiscale. Les avocats de l'administration fiscale et les inspecteurs principaux essaient alors de lui imposer leur propre conception de ce qu'est une réquisition juste et de lui faire ainsi entendre la gravité des infractions pénales et le préjudice qu'elles causent, non seulement aux règles du commerce (quand le mis en cause est une entreprise), mais aussi à la société dans son ensemble. Pour ce faire, ils n'hésitent pas à entrer en relation avec les juges du parquet, soit directement au tribunal avant ou après l'audience, soit en amont par téléphone ou en se présentant dans leur bureau. Les interactions entre les inspecteurs principaux, les avocats de l'administration fiscale et le parquet sont récurrentes, que ce soit par téléphone ou *de visu* pour leur demander s'ils ont bien reçu le dossier et/ou leur donner quelques clés pour une meilleure compréhension du dossier. L'administration fiscale a d'ailleurs tout à fait intégré le fait que les procureurs aient parfois besoin d'explications dans le cas de fraudes fiscales complexes, en témoigne la production d'un livret d'explication des fraudes qui leur est spécialement destiné. Ce livret détaille toutes les techniques de fraude, permettant au procureur d'y voir plus clair³²⁵. Par ce travail de « formation » des magistrats à la matière fiscale et plus précisément aux différentes techniques de fraude, l'administration fiscale ainsi que les avocats qui la défendent cherchent à faire entendre aux magistrats du parquet la gravité des infractions fiscales. Ils tentent en effet d'éviter des réquisitions qu'ils jugent « insuffisamment sévères » – comme nous les avons entendus les qualifier à plusieurs reprises – et cherchent ainsi à recueillir l'adhésion des magistrats à la cause qu'ils défendent.

C'est le cas, par exemple, lors d'une audience au tribunal de grande instance de Meaux. Le prévenu était jugé en tant que gérant, pour soustraction de sa SARL au paiement de la TVA, minoration de TVA et écritures inexactes au livre-journal et dans les documents comptables. Les droits éludés s'élevaient à 106 000€ et l'administration fiscale a pu démontrer l'existence de fausses factures en partant de l'absence de relation

³²⁵ Ce livret intitulé « Procédés de fraude fiscale. Fiches pratiques à l'usage de la justice » est édité et distribué par la DGFIP aux magistrats du parquet. Celui que nous avons pu consulter n'est pas daté, mais a été publié après 2008, puisqu'il prend comme exemple un contrôle courant de 2006-2008 pour expliquer le « Déroulement d'une procédure de rectification contradictoire. » Ce livret comporte 17 fiches, divisées pour la quasi-totalité en trois parties : « Principe » de la fraude (la facturation fictive et de complaisance, par exemple), « Le Procédé de la fraude » et le « Préjudice pour le Trésor ». L'objectif étant que le procureur ou son substitut comprenne les manœuvres mises en place par le prévenu et soient conscients de l'importance du préjudice subi par le Trésor public, laissant au procureur le rôle d'estimer le préjudice subi par la société toute entière.

commerciale avec les prétendus sous-traitants et l'absence de devis faits par ces sous-traitants. Les sociétés sous-traitantes sont donc des sociétés fictives. Pour ces faits où la culpabilité du prévenu ne semble pas faire de doute, le procureur a demandé au tribunal de prononcer la culpabilité et une peine d'amende de 5 000 €.

Après l'audience, l'avocat de l'administration fiscale (AV1) et l'inspecteur principal discutaient de ces réquisitions qu'ils trouvaient insatisfaisantes car trop faibles. Pour l'avocat de l'administration fiscale, « *il est nécessaire que, dans ce type de dossier, la peine soit exemplaire* », dans le sens où elle doit empêcher le fraudeur de recommencer. Or, selon lui, cette peine d'amende « *ne le dissuadera en rien* ». Il craint, par ailleurs que le tribunal suive le substitut au procureur, que la peine fasse jurisprudence et desserve l'action de l'administration fiscale. Les réquisitions sont donc insatisfaisantes parce qu'elles ne sont pas exemplaires pour le prévenu et parce qu'elles instaurent, dans un même temps, une jurisprudence défavorable, faisant le jeu de la défense et des fraudeurs.

L'avocat de l'administration fiscale et l'inspecteur principal s'interrogent alors sur ce qu'ils devraient faire. Faut-il aller parler directement avec le substitut, et lui faire remarquer que cette peine est insignifiante au regard des faits pour lesquels le prévenu est jugé ? Ils finissent par décider qu'ils ne peuvent pas intervenir de cette manière dans les rouages de la justice et espèrent simplement que le tribunal ne suivra pas les réquisitions du parquet³²⁶.

Pour les avocats que nous avons interrogés, sont jugées bonnes des réquisitions qui sont « *adaptées à la personne* », aussi bien à ses antécédents qu'à sa situation au moment de l'audience. Quand le procureur n'est pas assez répressif, les avocats de l'administration et les inspecteurs s'autorisent parfois à lui demander une plus grande sévérité dans ses réquisitions :

Avocat de l'administration (AV2) : « *Il y a quand même certains parquets qui requièrent des peines de 2 000 euros avec sursis, donc là il y a un moment où il faut peut-être faire comprendre que ce n'est peut-être pas tellement répressif.* »

³²⁶ Le tribunal n'a pas suivi le parquet et a condamné le justiciable à une peine d'un mois d'emprisonnement avec sursis.

Mélanie Péclat : « Comment le faire comprendre ? »

Avocat de l'administration (AV2) : « Et bien le faire comprendre c'est que peut-être qu'au bout de deux ou trois fois il faut peut-être que l'inspecteur prenne rendez-vous avec le procureur, peut-être éventuellement et si c'est vraiment nécessaire, avec le supérieur hiérarchique du procureur. Rappeler peut-être les circulaires de la Chancellerie [...]. Donc il faut quand même sensibiliser aussi sur le fait que la répression du droit fiscal entre dans la répression du droit pénal. »³²⁷

Bien que le procureur soit libre de requérir, l'administration fiscale cherche à obtenir son adhésion à la plainte par le biais de ses inspecteurs principaux ou de ses avocats. Nous n'avons observé que de très rares cas où les avocats de l'administration étaient en désaccord avec les réquisitions prononcées par le ministère public. De manière générale, les avocats de l'administration fiscale et les procureurs sont en accord sur les sanctions les plus appropriées au comportement du prévenu. L'apparente non-adhésion à la plainte de l'administration fiscale semble trouver une justification non pas tant dans le fait que le ministère public n'est pas sensible à la gravité de l'infraction et à la nécessité de condamner les comportements frauduleux en matière de fiscalité, mais bien plutôt dans la méconnaissance des dossiers fiscaux. Dans l'exemple cité ci-avant, l'inspecteur principal et l'avocat de l'administration fiscale justifiaient l'insuffisance des réquisitions en évoquant le jeune âge du substitut au procureur, qui manquait, selon eux, d'expérience.

L'administration fiscale et ses représentants ont donc tout intérêt à sensibiliser les magistrats du siège à la gravité des infractions fiscales et à légitimer par là-même l'action pénale qu'ils ont entreprise, afin d'éviter autant que possible toute résistance de la part du tribunal.

C. Convaincre le tribunal

Comme nous l'avons dit précédemment, le rôle de l'avocat de la partie civile dans le procès pénal est très limité en raison du caractère extrêmement balisé du dossier préparé

³²⁷ L'accumulation des expressions telles que « peut-être », « éventuellement », « si c'est nécessaire » dans cet extrait est tout à fait significative de la crainte que peuvent avoir les avocats de se faire accuser de manipuler le fonctionnement de la justice. Comme nous le verrons, il s'agit pour eux d'éviter tout soupçon de connivence entre le parquet et l'administration fiscale.

en amont par l'administration fiscale. Au cours de nos observations, nous avons pu remarquer, et cela a été confirmé par les avocats, que la vraie marge de manœuvre qu'ils conservent se situe dans la démonstration de l'intention frauduleuse et de la responsabilité du prévenu. Il s'agit alors pour l'avocat de trouver dans le dossier, ainsi que dans les antécédents et le comportement actuel des prévenus, des preuves que la fraude fiscale commise était intentionnelle et non la conséquence d'une erreur.

La finalité de son travail, aussi bien dans les conclusions écrites que lors de sa plaidoirie, est de convaincre le tribunal de la constitution de l'élément intentionnel. Pour ce faire, les avocats ne s'arrêtent pas à la démonstration de l'intentionnalité jointe au dossier fiscal, mais cherchent d'autres éléments prouvant que la fraude fiscale est réellement constituée :

« Après tout, le travail c'est d'essayer d'aller au travers de ce qui a déjà été écrit dans le dossier, parce que à la rigueur dans ces dossiers-là, notre rôle c'est quasiment exclusivement de la plaidoirie. C'est justement de ne pas aller plaider ce qui a déjà été écrit dans le dossier, ce qui a été ensuite répété par le président et de sortir un peu de tous ces écrits qui sont déjà dans le dossier et que tout le monde a vu. C'est essayer d'aller trouver le petit point manquant, lustrant. » (AV4)

C'est donc à la personnalité du prévenu que va s'intéresser l'avocat de l'administration fiscale, visant à démontrer son intentionnalité et sa responsabilité dans l'infraction jugée.

Il est très fréquent que le tribunal demande au prévenu où il en est de ses obligations fiscales ou de son rapport à l'impôt. Quand le prévenu est absent, c'est aux avocats de l'administration que la question est posée. Il arrive d'ailleurs régulièrement que les prévenus fassent défaut à l'audience. Sur les vingt-deux audiences que nous avons observées, environ un quart des dossiers sont jugés sans le prévenu. Ceux-ci mettaient en majorité en cause des dirigeants de petites et moyennes entreprises, de nationalité étrangère et que l'administration fiscale n'a pas pu retrouver. Dans les cas de jugement par défaut, l'audience est extrêmement rapide, l'élément matériel est considéré comme acquis et l'intention prouvée par la fuite et l'absence du prévenu.

Si le rôle de l'avocat de l'administration consiste dans la démonstration de l'intention frauduleuse du prévenu, il doit parfois aussi le convaincre, mais c'est plus rare, du bien-fondé de la plainte déposée par l'administration fiscale. Nous avons en effet pu observer des audiences durant lesquelles l'avocat de la partie civile avait d'abord à démontrer le sens de la démarche de l'administration fiscale ainsi que la nécessité de l'audiencement au pénal. C'est ce que dit cet avocat de l'administration fiscale :

« Il y a des magistrats qui sortent de l'école de la magistrature et qui considèrent quand même que le rôle du magistrat c'est de défendre le citoyen contre une administration, contre l'État, et donc en fait, ils considèrent qu'ils sont dans leur rôle quand ils défendent l'entrepreneur, la liberté d'entreprendre, et ils considèrent que ce n'est pas forcément un délit pénal, et donc il faut au fond caractériser le caractère pénal du dossier. Et il y a une partie des magistrats et des juges qui sont contre. Tout récemment à Belleville, sur le problème par exemple de TVA sur la marge, il y a eu une décision du tribunal administratif qui a dégrèvé une partie des droits. Le juge va attendre une décision de la cour d'appel. Il ne veut pas statuer. Donc ils considèrent parfois que c'est plus un problème fiscal qu'un problème pénal. » (AV1)

La réticence à traiter des dossiers fiscaux lors des audiences du tribunal correctionnel peut aussi résulter d'un désintérêt pour cette matière très complexe. C'est le cas de cette Présidente, qui a renvoyé le dossier fiscal en fin d'audience, *« pour ne pas faire attendre les gens »*³²⁸ :

« On va prendre le dossier fiscal en dernier. C'est pour ne pas faire attendre les gens parce que le fiscal c'est un peu... (Hésitation sur le terme à utiliser) ardu. »

L'hésitation sur le choix du terme montrait en réalité son désintérêt pour les dossiers fiscaux, désintérêt qu'elle a elle-même confirmé à la fin de l'audience en confiant à l'avocat de l'administration :

« Vous avez bien plaidé, Maître, mais je reste de marbre. »

Les dossiers fiscaux traités au pénal sont complexes et nécessitent une connaissance fiscale relativement importante pour pouvoir saisir le processus de fraude. Comme le

³²⁸ Audience du TGI de Meaux, 7 février 2012.

rappellent régulièrement les avocats de l'administration fiscale en audience, le Président du tribunal n'est pas le juge de l'impôt. Il ne doit pas déterminer le montant des droits élundés ou l'assiette sur laquelle devrait être basée l'impôt, mais se prononcer sur l'existence ou non de la fraude et de l'intention frauduleuse du prévenu.

La réticence de certains Présidents à s'investir dans les dossiers fiscaux contraint les avocats à fournir un effort supplémentaire pour les convaincre du bien-fondé de la plainte déposée par l'administration. Ceci pourrait être considéré comme un obstacle pour les avocats de l'administration, qui pourtant y voient un double avantage. Cela comble tout d'abord leur goût du challenge, inexistant quand il s'agit de convaincre un convaincu. Tous les avocats interrogés disent avoir une préférence pour les audiences où ils sont contraints d'aller chercher le Président, de lui montrer l'importance de la condamnation pénale de la fraude fiscale. Ce faisant, ils ont le sentiment d'apprendre quelque chose au Président. C'est en règle générale le cas dans les chambres non spécialisées que le rôle de l'avocat devient pédagogique, donnant ainsi à celui-ci l'impression d'une plus grande « utilité » :

Mélanie Péclat : « *Quel poids vous pensez avoir sur la décision du juge ?* »

Avocat (AV2) : « *Je pense qu'il y en a un quand même. En province il y a quand même tout un objectif pédagogique aussi parce que des fois ils ne comprennent pas du tout. Enfin ils sont complètement à côté de la plaque. C'est vrai qu'ils ne peuvent pas être spécialisés dans tout quoi. Donc voilà. Je ne sais pas à Paris, je ne sais pas quel rôle on pourrait nous attribuer.* »

Par ailleurs, le fait de devoir convaincre un tribunal qui montre un certain désintérêt pour les dossiers fiscaux est un frein à toute suspicion de connivence particulière entre les juges et l'administration fiscale, connivence qu'il faut à tout prix éviter, afin de rendre la condamnation plus solide.

« *À partir du moment où on nous traite de la même manière qu'une autre partie, je trouve que ça assainit le débat. C'est plus compliqué c'est vrai, c'est moins confortable, mais au moins la décision est inattaquable. En tout cas, elle paraît plus juste puisque le magistrat a tous les éléments pour pouvoir juger.* »

L'administration fiscale et ses défenseurs doivent donc s'en tenir aux faits, en donnant au tribunal les informations nécessaires pour prendre une décision juste, sans chercher à le manipuler ou à créer une connivence particulière. Selon ses avocats, depuis quelques années, la confiance des juges en l'administration fiscale est de moins en moins aveugle. S'ils ne sont pas capables de relier ce changement à un moment ou à une situation précis, les avocats qui défendent l'administration fiscale depuis plus de dix ans (c'est le cas de AV1 et AV2) ont pu l'éprouver. Depuis quelques années en effet, certains présidents n'hésitent pas à demander à l'administration de prouver ses dires, montrant ainsi qu'elle bénéficie de moins en moins de son statut particulier d'administration. Nous avons pu observer des audiences durant lesquelles le tribunal remet en cause le travail effectué en amont par l'administration fiscale, en raison de l'absence de certaines pièces censées prouver la fraude. C'est le cas de cette audience à Paris, où la plainte était fondée sur de fausses factures, qui n'étaient pas jointes au dossier :

Président : « *Il manque les factures visées.* » « *Comment justifier les paiements, à ce moment-là ?* », « *Il manque quand même les factures, qui sont des pièces fondamentales dans ce dossier.* »

Le procureur regarde le Président avec un air embêté.

Procureur : « *C'est quand même regrettable qu'on n'ait pas les factures, parce qu'on ne sait même pas les montants facturés.* »

Président : « *Elles sont datées de quand, les factures ? De 2008 ?* »

Avocat de l'administration : « *Tout à fait.* »

L'Inspecteur principal sort de la salle d'audience pour passer un appel téléphonique. L'audience continue jusqu'au retour de l'Inspecteur principal.

Président : « *On n'a toujours pas les factures ?* »

Avocat de l'administration : « *Je viens d'avoir confirmation par mon client que les factures n'ont pas été communiquées.* »

Président : « *C'est pas la première fois que ça arrive.* »

Avocat de l'administration : « *C'est la première fois que ça m'arrive. C'est fâcheux.* »

L'inspecteur principal s'avance vers la barre et prend la parole.

Président : « Ah ! Vous prenez la parole ! C'est la première fois que vous prenez la parole dans le tribunal. On vous voit souvent, mais c'est la première fois qu'on vous entend. »

L'Inspecteur principal explique que les poursuites pénales se fondent sur les libellés comptables et non sur les fausses factures.

Président : « Je rappelle que la plainte est fondée sur les manœuvres frauduleuses qui sont de fausses factures. »

Le Président fait remarquer que ce n'est pas la première fois qu'il manque des pièces dans les dossiers de l'administration fiscale. Nos observations nous permettent d'aller dans le sens de la remarque de ce Président, puisque sur les 37 dossiers dont nous avons suivi l'audience, 4 étaient signalés comme incomplets. L'absence de pièces probantes, de l'avis de la commission des infractions fiscales ou de la citation n'est pas une situation rare et ce laxisme s'explique, selon ses avocats, par la quasi-certitude pour l'administration de ne pas perdre à l'audience. Si la confiance accordée à l'administration fiscale par le Président est de moins en moins importante, il est tout de même notable que celle-ci gagne la grande majorité de ses affaires. Voyant qu'elle peut facilement obtenir la confiance des juges, elle fournit moins d'efforts pour rendre un dossier complet et effectivement probant. En raison de son statut d'administration composée de fonctionnaires assermentés, l'administration fiscale semble emporter une confiance *a priori* auprès des magistrats du parquet et du siège.

Même si cela évolue quelque peu, l'audience citée ci-dessus est le seul exemple d'une mise en doute de l'affirmation de l'administration fiscale que nous ayons pu observer. Par ailleurs, il est tout à fait significatif qu'à l'issue de cette audience, le prévenu ait été déclaré coupable, condamné à 6 mois de prison avec sursis et solidaire avec la personne morale (SARL) mise en cause ; l'absence des pièces prouvant les manœuvres frauduleuses semble n'avoir eu aucune conséquence sur la décision du Président en terme de responsabilité du prévenu qui n'a d'ailleurs pas contesté l'élément matériel de l'infraction.

Si les avocats de l'administration fiscale ont parfois le sentiment d'avoir une influence très limitée sur la prise de décision des magistrats, nos observations nous ont cependant permis de montrer qu'ils sont la pierre angulaire du procès pénal pour délit de fraude fiscale, en tant qu'intermédiaires entre celle-ci et le tribunal. Leur rôle ne se limite pas à la seule synthèse des éléments versés au dossier de fraude fiscale ; leur connaissance et leur pratique du droit pénal sont un atout majeur pour l'administration fiscale, qui peinerait à se défendre elle-même. Ils sont alors les garants du respect des règles du droit pénal, contribuant ainsi à faire taire les suspicions de connivence entre l'administration et les magistrats et construisant une représentation de celle-ci non seulement solennelle et officielle mais aussi humaine et compréhensive. Ils sont les représentants d'une administration dont l'objectif est d'emblée ambivalent puisqu'elle doit combiner la nécessité de la répression de la fraude avec la construction d'une relation de confiance avec les contribuables. Le rôle des avocats est inscrit dans cette double finalité, les contraignant ainsi à chercher l'équilibre entre l'énoncé froid des faits et la prise en compte du caractère humain du prévenu. En énonçant cette ambivalence dans leur plaidoirie, ils lancent un pont entre le fiscal et le pénal, montrant ainsi le bien-fondé du traitement pénal de la fraude fiscale.

III. Les sanctions pénales fiscales

Le tri opéré dans les dossiers de fraude par l'administration fiscale et la commission des infractions fiscales (CIF) est fondé sur des critères prenant en compte non seulement la gravité de l'infraction commise, mais aussi la personnalité du prévenu. Le traitement pénal des illégalismes fiscaux est censé mettre un coup d'arrêt à un comportement déviant qui s'inscrit dans un temps relativement long ou du moins dans une certaine récurrence. La sanction pénale est ainsi pensée comme exemplaire, puisqu'elle doit non seulement dissuader le fraudeur de recommencer, mais aussi les citoyens d'entrer dans un schéma frauduleux.

En sanctionnant un fraudeur fiscal, le tribunal semble attester qu'il est un délinquant et qu'en ce sens, il nuit à la société. Mais est-ce vraiment le cas ? Que disent les sanctions pénales pour délit de fraude fiscale du principe d'égalité entre les contribuables ?

A. Les sanctions

La crise économique et la crise démocratique que connaît la France en particulier et les pays occidentaux en général, a conduit le législateur français à durcir les sanctions pénales en matière de criminalité économique qui coûte très cher à des États déjà surendettés. Comme pour les délits de vol ou d'extorsion, le code des impôts ne prend pas en compte le montant éludé dans la hiérarchisation des peines, mais se concentre bien plutôt sur les moyens utilisés pour la commission de l'infraction. Les sanctions pénales applicables en cas de délit de fraude fiscale ont été durcies par les lois du 14 mars 2012³²⁹ et du 6 décembre 2013³³⁰.

Encadré 4 : Les sanctions pénales en matière de fraude fiscale

C'est à l'article 1741 du code des impôts que sont énoncées les sanctions pénales prévues pour « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales d'une amende de 500 000€ et d'un emprisonnement de cinq ans. »

Vient ensuite la liste des circonstances aggravantes :

« Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont pour objet d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 75 000€ et d'un emprisonnement de cinq ans. »

³²⁹ Cette loi a été rédigée suite aux décisions prises par le président de la République le 18 janvier 2012, à la suite du sommet avec les partenaires sociaux sur la crise économique et financière. Elle « vise à combler le déficit de compétitivité de l'économie française par rapport aux économies concurrentes, en particulier dans l'industrie ». En vue de cet objectif, la loi entérine la volonté politique de lutter contre la fraude fiscale, en prononçant « l'augmentation des amendes pour fraude fiscale, [et la] création de sanctions pénales spécifiques en cas de fraude via des paradis fiscaux ».

³³⁰ « La loi du 6 décembre 2013 traduit la volonté du gouvernement de renforcer la poursuite et la répression des infractions en matière économique, financière et fiscale, également appelées « atteintes à la probité » (comme la corruption, le trafic d'influence, la prise illégale d'intérêt, le détournement de fonds publics ou encore la corruption d'agents publics étrangers). »

« Lorsque les faits mentionnés à la première phrase ont été réalisés ou facilités au moyen soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France, depuis au moins cinq ans au moment des faits, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française, soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis dans l'un de ces États ou territoires, les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à 100 000€ d'amende. »

« Les peines sont portées à 2 000 000€ et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou facilités au moyen :

1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal ou de toute autre falsification ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle. »

L'affirmation de la volonté de sanctionner plus fortement la délinquance en col blanc nous révèle deux choses : d'abord que, bien que les sanctions prévues par le code général des impôts à l'article 1741 soient lourdes (500 000€ d'amende et cinq ans d'emprisonnement), elles ne paraissent pas suffisantes pour le législateur, qui entend condamner certains comportements jugés plus graves à des peines plus lourdes : fraude à un niveau international – fraude en bande organisée, etc. Ensuite, en faisant de la lutte contre la délinquance économique et financière une priorité, le législateur reconnaît aux fraudeurs le statut de « délinquant », au même titre qu'un délinquant de droit commun. La fraude fiscale est d'ailleurs sanctionnée plus fortement que le vol, qui, suivant les articles 311-3 à 311-16 est condamnée à hauteur de trois ans d'emprisonnement et de 45 000€ d'amende pour un vol simple, à cinq ans d'emprisonnement et 75 000€ d'amende pour un vol en réunion, ou commis par une personne dépositaire de l'autorité publique et de sept ans d'emprisonnement et de 100 000€ d'amende quand il est précédé, accompagné ou suivi de violence sur autrui ayant entraîné une incapacité totale de travail pendant huit jours au plus³³¹. Mais qu'en est-il dans les faits ? Les sanctions pénales prononcées suivent-elles la volonté du législateur de lutter plus fortement contre

³³¹ *Code Pénal*, édition 2014, Paris, Lexis Nexis, 2014.

la fraude fiscale ? Suivant les statistiques proposées par la direction générale des impôts, les condamnations pénales pour délit de fraude fiscale ont peu varié de 1998 à 2011³³² :

³³² Ce tableau reprend les statistiques du ministère du Budget, des Comptes Publics et de la Réforme de l'État – DGFIP, données statistiques.

Tableau 24 : Décisions de justice et nature des condamnations pour délit de fraude fiscale

NATURE DES DÉCISIONS	1998	2000	2001	2002	2004	2005	2006	2007	2008	2010	2011
Nombre de décisions de justice	1 064	1 051	964	1 074	1 250	1 162	1 101	1 144	1 160	1 067	965
Condamnations prononcées	1 163	1 135	1 058	1 125	1 230	1 271	1 252	1 333	1 355	1 207	1 110
Dont : condamnations définitives	632	604	523	596	617	650	697	667	716	606	602
Peines de prison :	625	573	508	552	585	615	688	653	653	564	562
- avec sursis	574	536	471	519	544	544	615	588	594	496	495
- sans sursis	51	37	37	33	41	71	73	65	59	68	67
Peines d'amende :	311	276	232	307	262	287	250	269	277	211	193
- avec sursis	10	7	7	15	16	20	7	23	9	10	11
- sans sursis	301	269	225	292	246	267	243	246	268	201	182
Interdiction d'exercer une profession industrielle commerciale ou libérale	45	41	41	46	41	33	44	38	55	57	54

Source DGFIP 2012

Depuis 1998, le nombre de peines de prison (avec ou sans sursis) prononcées est quasiment égal au nombre de condamnations définitives pour délit de fraude fiscale. La quasi-totalité des condamnations définitives en matière de fraude fiscale comporte donc une peine de prison. S'il n'y a pas d'évolution significative sur le nombre de condamnations à des peines de prison, il n'y en a pas non plus sur le nombre de peines d'emprisonnement ferme. Il se situe en moyenne entre une condamnation à une peine de prison sur 8 et une condamnation à une peine de prison sur 12, avec des variations légères en 2001 et 2002. Par ailleurs, les peines d'amende ne sont pas systématiques, puisqu'elles ne concernent en moyenne qu'une condamnation définitive sur deux. En revanche, la quasi-totalité des peines d'amende sont sans sursis. En 1988, Pierre Lascoumes faisait déjà le constat d'« une constante dans le niveau des peines prononcées. L'emprisonnement avec sursis (3-9 mois en moyenne), accompagné ou non d'une amende (5 000 francs en moyenne), puis l'amende seule (8 à 10 000 francs en moyenne) sont les peines principalement prononcées »³³³.

La condamnation de la fraude fiscale, bien qu'annoncée comme une priorité par le gouvernement français actuel demeure cependant relativement légère par rapport aux délits de droit commun. En effet, la fraude fiscale est condamnée moins fortement que le vol, comme nous pouvons le constater dans ce tableau reconstitué à partir des statistiques officielles des condamnations pénales publiées par le ministère de la Justice³³⁴.

³³³ LASCOURMES P., « Contrôle et sanction des illégalismes fiscaux. Une pratique administrative coupable », in LAMBERT Th., *Contrôle fiscal. Principes et pratiques*, Paris, Economica, 1988, pp. 55-73.

³³⁴ Annuaire statistique des condamnations pénales pour l'année 2012, publié par le ministère de la Justice.

Tableau 25 : Condamnations et peines pour vols simples et caractérisés et fraudes fiscales

	Condamnations	Emprisonnement	%	Ferme	%	Sursis Partiel	%	Sursis Total	%
Vol simple	22 406	14 090	62%	5 956	27%	1 024	4,60%	7 110	32%
Vol avec effraction	3 964	3 311	84%	1 565	39%	579	15%	1 167	29%
Vol avec violences	4 224	3 413	81%	1 229	29%	949	22%	1 235	29%
Vol avec destruction ou dégradation	6 316	4 642	73%	2 050	32%	451	7,14%	2 141	34%
Escroquerie , abus de confiance	15 956	11 479	72%	3 141	20%	1 274	8%	7 064	44%
Fraude à l'impôt	841	762	91%	114	13%	36	4%	612	73%

Source: ministère de la Justice

Non seulement la fraude fiscale est très peu jugée au pénal, comme nous l'avons signalé ci-avant et comme nous le montre ce tableau, mais elle est aussi beaucoup moins souvent sanctionnée par une peine de prison ferme que les délits de vols. 27% des condamnations pour vol simple comportent une peine de prison ferme, contre 13% pour les fraudes à l'impôt. La grande majorité des personnes condamnées pour un délit de fraude fiscale bénéficient d'une peine d'emprisonnement avec sursis total (73%), contre 32% pour les auteurs de vol simple ou 29% des vols avec violence.

Par ailleurs, le quantum des peines d'emprisonnement prononcées par les juridictions pénales à l'encontre des auteurs de fraude fiscale est moindre que celui prononcé dans les cas de vol simple. Nous ne pouvons malheureusement pas connaître les montants mis en jeu en moyenne dans les vols simples, mais nous pensons ne pas nous avancer en estimant qu'elle est inférieure à 100 000€, seuil minimal et non officiel pour un dépôt de plainte pour délit de fraude fiscale.

Vingt-sept ans après le constat que faisait Pierre Lascoumes en 1988 d'une justice peinant à intégrer « les infractions fiscales dans la catégorie des infractions justifiant des peines élevées », nous retrouvons une situation quasiment similaire, alors même que le gouvernement affirme vouloir renforcer la lutte contre la fraude fiscale. Si nos observations d'audience nous ont conduit à penser que l'administration fiscale ne perd jamais (puisque le prévenu est quasiment toujours condamné), il semblerait pourtant que

le manque de sévérité des condamnations pénales tend à prouver la non-adhésion des magistrats à l'idée que la fraude fiscale est une infraction grave, méritant une sanction élevée. Comment peut-on comprendre cet apparent paradoxe dans la position des magistrats face au délit de fraude fiscale ? Est-ce que les magistrats entretiennent un rapport ambigu à la fraude fiscale, les poussant à la considérer en même temps comme une atteinte à la société dans son ensemble et comme moins grave que les délits qui font des victimes directes ?

Bien conscients de la nécessité d'une sanction pénale dans une finalité dissuasive, il n'en demeure pas moins que les magistrats du parquet et du siège peinent à adopter des mesures sévères dans les cas de fraude fiscale et ce, d'autant plus si la personne a remboursé sa dette à l'administration fiscale. Comme l'explique Carla Nagels, les magistrats refusent de considérer la sanction pénale comme un simple instrument au service d'une finalité budgétaire, mais bien de rétablir l'ordre public³³⁵. Or, si la dette fiscale est remboursée, l'atteinte à l'ordre public est réparée et la sanction n'a plus de raison d'être.

Encadré 5 : Compte rendu d'audience du TGI de Paris – 2 février 2012

Le prévenu, un chirurgien-dentiste, est jugé pour une minoration des recettes liées à son activité et minoration de l'impôt sur le revenu dans des proportions très importantes, puisqu'il s'agit d'une minoration de 75% en 2007 et de 35% en 2008.

Le Président rappelle l'élément matériel puis insiste sur l'élément intentionnel qui est selon lui « *indéniable* », puisque le prévenu « *devait se rendre compte que le montant déclaré était bien loin d'être le montant réel de ce qu'il a perçu.* » Il revient ensuite sur le fait que le prévenu a payé l'impôt élué et les pénalités à l'administration fiscale et qu'il est donc en règle.

Le procureur interrompt le tribunal pour poser une question rhétorique, étant donné l'absence du prévenu : « *le prévenu aurait-il payé sans le contrôle fiscal ? Serait-il venu régulariser sa situation spontanément ?* »

Il se demande, en toute légitimité, si la plainte de l'administration pour fraude fiscale a été le déclencheur de la régularisation du prévenu ou s'il aurait fait la démarche de lui-même.

³³⁵ NAGELS C., « Les grandes entreprises et les instances étatiques de lutte contre la fraude sociale : le jeu du chat et de la souris », *Champ pénal/Penal field* [En ligne], Vol. X | 2013, mis en ligne le 06 mars 2013.

Dans ses réquisitions, le procureur affirme que « *le prévenu est coupable, mais le tribunal devra tenir compte du fait qu'il a régularisé sa situation et qu'il déclare correctement ses impôts pour déterminer la sanction qui lui sera attribuée* » et demande une légère peine d'emprisonnement avec sursis ou une dispense de peine.

La dispense de peine requise par le procureur est, selon lui, justifiée par la régularisation avant audience de la situation du prévenu. C'est une situation relativement inédite, puisque nous n'avons pu observer qu'une seule autre audience où se présentait un cas similaire. En mars 2012 est jugé au tribunal de grande instance de Paris le directeur général d'une grande agence de publicité internationale pour absence de déclaration de revenu. Bien que le montant de la fraude soit très élevé (environ 350 000€), le procureur a demandé au tribunal une dispense de peine, justifiée par la régularisation de la situation du prévenu. Dans ce cas, comme dans celui décrit précédemment, le tribunal a suivi le parquet et prononcé une dispense de peine.

Dans les réquisitions du procureur cité ci-avant, nous avons souligné une question intéressante : « *la plainte pour fraude fiscale a-t-elle un effet pédagogique ? Le prévenu est-il rentré dans le droit chemin fiscal ? De sa propre initiative ?* »

C'est, nous semble-t-il vers cette question que tend le procès pénal de manière générale : le procès pénal a-t-il pour finalité la réparation du préjudice subi par la victime ? La question rhétorique prononcée par le procureur n'attend pas de réponse mais nous amène à penser l'intérêt de la sanction pénale. Si l'administration fiscale vise avant toute chose un objectif de rendement, alors l'utilité de la peine est nulle si le contribuable règle sa dette envers l'administration fiscale. C'est aussi visiblement ce que pense le substitut du procureur ainsi que le tribunal, puisque le second a suivi le premier qui demandait dans ses réquisitions, une dispense de peine. En ce sens, le procès pénal pour délit de fraude fiscale se distingue grandement du procès pénal pour les délits de droit commun, dans lequel « la peine n'est plus comprise comme la sanction d'une faute mais comme la réparation d'un tort. L'engrenage de la plainte reproduit celui de la violence au lieu de s'en distancier »³³⁶.

La réparation financière de l'infraction commise suffirait donc à éviter la sanction pénale. Or, tous les contribuables ne sont pas égaux devant la possibilité de régler la totalité de sa dette avant le procès pénal. Cette possibilité est avant tout celle des contribuables issus des classes sociales les plus aisées, et peut être considéré comme

³³⁶ SALAS D., *La volonté de punir : Essai sur le populisme pénal*, Paris, Hachette, 2010, p. 17.

« une stratégie d'évitement » non pas de l'impôt, mais de la sanction intervenant suite à l'évitement de l'impôt. L'une des stratégies mise en avant par Alexis Spire « consiste à subvertir le droit à son profit, tout en affichant sa loyauté à l'égard de l'État »³³⁷ ; il n'y a pas, ici de subversion du droit, mais plutôt une mise à profit d'une opportunité offerte par l'objectif de rendement de l'administration fiscale combinée à la difficulté qu'éprouvent les magistrats à condamner fortement les infractions à la loi fiscale, bénéficiant plutôt aux contribuables aisés. Pour Alexis Spire, la loi profite d'abord aux classes dominantes dont la particularité « réside précisément dans leur rapport relativiste à la règle : ceux qui se situent en haut de l'espace social partagent la certitude que les règlements sont nécessaires pour le bon fonctionnement de la société mais que les élites doivent pouvoir s'en affranchir. Dans le domaine fiscal, cela se traduit par le fait que ces contribuables n'acceptent jamais passivement la sanction, étant convaincus que toute règle peut être interprétée, négociée ou même neutralisée si on lui en oppose une autre »³³⁸.

Dans les cas étudiés ci-avant, les deux prévenus sont tous les deux issus d'une classe sociale aisée – l'un est chirurgien-dentiste, l'autre cadre supérieur dans une grande agence de publicité-marketing. N'ayant pas su ou pu négocier avec un agent de l'administration fiscale chargé de leurs contrôles, ils se retrouvent au bout de la chaîne pénale et risquent une sanction importante. Or, l'un et l'autre ont su saisir l'opportunité proposée par l'administration fiscale de régulariser leur situation afin d'éviter une sanction pénale non pas tant en raison de sa lourdeur, puisque les tribunaux ne prononcent que très rarement des peines de prison ferme dans le cas de délits de fraude fiscale, mais bien plutôt en raison de l'atteinte à la réputation qu'elle peut entraîner. Les déclarations de culpabilité assorties d'une dispense de peine sont inscrites au bulletin numéro 1 du casier judiciaire qui est consultable uniquement « par les autorités judiciaires et greffes des établissements pénitentiaires dans le cadre de l'instruction de certaines mesures d'exécution de la peine d'emprisonnement »³³⁹. La sanction pénale, difficile à assumer pour un cadre supérieur, un chirurgien exerçant en libéral, mais aussi pour les chefs d'entreprise, célébrités et autres hommes politiques parce qu'elle porte

³³⁷ SPIRE A., *Faibles et puissants face à l'impôt*, Paris, Éditions Raisons d'agir, 2012, p. 11.

³³⁸ *Ibid.*, p. 12.

³³⁹ Le fonctionnement du casier judiciaire français est consultable sur le site internet [www.service-public.fr] à la page [http://vosdroits.service-public.fr/particuliers/F14710.xhtml].

atteinte à leur réputation est ici évitée et ce, grâce aux moyens financiers des deux condamnés³⁴⁰.

Une telle situation est extrêmement rare, puisque la grande majorité des prévenus, comme nous l'avons signalé ci-avant, est insolvable. Partant, il semble légitime de se poser la question de l'utilité de la sanction pénale en matière de fraude fiscale puisqu'il y a d'un côté, des prévenus qui sont déclarés coupables mais dispensés de peine parce qu'ils ont les moyens financiers pour régulariser leur situation auprès de l'administration fiscale et de l'autre, des prévenus qui sont déclarés coupables et bénéficient d'une amende qu'ils ne pourront pas payer ou d'une peine de prison avec sursis qui semblent ne pas les toucher. En se concentrant d'abord sur l'objectif de rendement, la sanction pénale en matière fiscale nuit non seulement aux objectifs de dissuasion et de répression mais aussi au principe d'égalité de tous devant l'impôt.

La culpabilité qui peut être ressentie après la commission d'une infraction peut être contournée, si les prévenus arrivent à « persuader la communauté, et en particulier leur communauté d'appartenance, que les actes commis ne sont pas le résultat d'une intention criminelle »³⁴¹. La démonstration de la non-intention de commettre une infraction à la loi fiscale permet donc au prévenu d'asseoir corrélativement sa non-culpabilité légale et morale, bien que l'une et l'autre puissent demeurer indépendantes : en effet, suivant Louise Fines reprenant les analyses de Sykes et Matza, « dans le cadre de cette rationalité raisonnée, il n'est pas nécessaire que le système légal adhère aux

³⁴⁰ L'article 1741 du Code des Impôts prévoit une peine complémentaire de publication et d'affichage du jugement pour délit de fraude fiscale. Cette peine est prononcée par le juge pénal et ne s'applique plus automatiquement suite au prononcé de la culpabilité. Dans ce qui ressemble à un souci de montrer l'exemple, le juge pénal peut prononcer une mesure de publication de la sanction dans des quotidiens nationaux et régionaux. Partant, ici c'est l'image de l'entreprise ou du contribuable condamnés qui est mise en cause. En ce sens, le procès pénal met en jeu des sentiments moraux liés à l'image, à la réputation ou à la honte pour les personnes jugées coupables. C'est ce que montrent par exemple Smith et Kinsey dans leur article « Understanding taxpaying behavior: A conceptual framework with implications for research » (*Law and Society Review*, 21, 1987, 639-63) qui introduisent des « coûts psychologiques » et donc non pécuniaires dans le calcul de risque qui fonde la décision de frauder ou non : anxiété, culpabilité, mauvaise image de soi mais aussi risques de stigmatisation. Pour Grasmick et Bursik, ce sont les sentiments de honte et de perte de respect que s'imposent à eux-mêmes les contribuables fraudeurs. Ces théories sont déjà présentes chez Adam Smith « La Nature, quand elle a formé l'homme pour la société, l'a doté du désir originel de plaire à ses frères et de la crainte originelle de les offenser. Elle lui a appris à sentir du plaisir ou de la douleur lorsque leurs regards étaient favorables ou défavorables », in *Théorie des sentiments moraux*, Paris, PUF, 2003, p. 179.

³⁴¹ FINES L., *Les Crimes en col blanc. Théories, stratégies de défense et mouvements du pouvoir*, Paris, L'Harmattan, 2011, p. 90. Louise Fines cite un article de SYKES G.M et MATZA D., « Techniques of Neutralization: A Theory of Delinquency », *American Sociological Review*, 22, 1957, pp. 664-670.

perceptions et aux justifications invoquées par le délinquant, il suffit que ses pairs le soutiennent dans ses tentatives de présenter comme normales des conduites qui dans d'autres contextes pourraient être qualifiées d'immorales, d'illégitimes, d'illégales. » Le rôle du prévenu et de son avocat dans le procès pénal est donc de démontrer qu'il a certes commis une infraction, mais que celle-ci n'était pas intentionnelle, mais découlait simplement d'un concours de circonstances, d'une méconnaissance du droit ou du simple exercice d'une activité légale. Tout l'enjeu du procès pénal se situe donc dans la volonté de prouver l'intention frauduleuse du prévenu, pour l'administration fiscale et ses représentants et celle de prouver l'absence de toute intentionnalité frauduleuse pour le prévenu et ses représentants. Or, l'intention ou la non-intention ne sont pas faciles à prouver ; il s'agit de proposer une interprétation des faits tendant à démontrer son existence ou non, chacun devant proposer une interprétation la plus convaincante possible.

Prenons l'exemple de cette entreprise de vente de composants informatiques en ligne et en boutique que nous appellerons G. Cette entreprise est jugée au tribunal de Créteil, pour un délit « d'escroquerie à la TVA », prenant la forme d'un « Carrousel de TVA »³⁴², « mécanisme que le tribunal connaît bien », confie le Président à l'assemblée. Celui-ci rappelle qu'en 2004, la société M. (connue pour ne pas respecter ses obligations fiscales) est le premier fournisseur de processeurs pour l'entreprise G. (mise en cause), loin devant les autres. Il souligne que la société G. se fournit plus chez M. que chez des fournisseurs « normaux, légaux ». Pour lui, le lien entre toutes les sociétés qui fournissent G. consiste dans leur défaillance en matière de fiscalité.

Gérant 1 : « Le fait que les sociétés n'ont pas payé leur TVA, on ne l'a appris que lors de la vérification. On ne le savait pas lors des achats. »

Gérant 2 : « On ne savait pas. Cet élément nous a été apporté pendant la garde à vue. »

³⁴² En début d'audience, le Président rappelle ce qu'est un « Carrousel de TVA ». Les critères qu'il retient sont les suivants :

1. « Les importations intracommunautaires. Rupture dans la chaîne de la TVA qui permet d'avoir des prix plus intéressants.
2. Toutes les sociétés qui ne déclarent pas la TVA et ont une durée de vie extrêmement courte pour pouvoir bénéficier d'une TVA simplifiée. Cela permet d'être concurrentiel sur le marché. Ces sociétés sont des sociétés dites « Taxi » ou « Écran ». Elles facturent la TVA à l'entreprise mise en cause, qui prend soin de la déduire. »

Le Président fait remarquer que ce ne sont pas les mêmes produits qui sont fournis par les fournisseurs « normaux » et par les fournisseurs fraudeurs. Il revient sur la notion de « marché gris ».

Gérant 1 : « Le marché gris n'est pas un marché officiel. Mais cela ne veut pas dire qu'il concerne des sociétés qui ne respectent pas les lois. [...] « Le marché gris n'implique pas du tout la fraude. »

Le Président : « Vous avez également acheté des invendus. »

Gérant 2 : « Oui, ce sont des sources qui approvisionnent les marchés parallèles. »

Le Président : « Mais il apparaît quand même que vous aviez un doute. Beaucoup de sociétés avaient une durée de vie limitée. Il apparaît que ça a été évoqué entre vous et que vous vous êtes dit que ce n'était pas votre problème. »

Gérant 2 : « La société de Mr. B est restée longtemps. »

Le Président : « Et vous n'avez pas été surpris du peu de moyens matériels de la société de Mr. B ? Ce décalage qui a été relevé par l'administration fiscale... »

Gérant 2 : « Mon expérience des achats n'était pas assez pointue à ce moment. »

Dans cet extrait, l'enjeu du débat se situe sur la preuve de l'intentionnalité pour le Président, et de la non-intentionnalité pour les prévenus. Tandis que les prévenus tentent de démontrer qu'ils sont de bonne foi et qu'ils n'ont jamais voulu commettre intentionnellement l'infraction pour laquelle ils sont jugés, le Président tente de prouver leur mauvaise foi, en s'appuyant sur une corrélation de faits qui ne peut pas être issue d'une coïncidence.

Quand vient le tour de parole de l'avocate de l'administration fiscale, elle commence par insister sur la difficulté de démontrer l'intentionnalité des prévenus dans ce type d'affaire :

Avocate de l'administration : « Les prévenus plaident la relaxe, en disant qu'ils ne savaient pas que les sociétés qui les fournissaient étaient défaillantes. C'est très difficile à démontrer. Le dossier repose sur des vérifications de comptabilité et des auditions des intéressés. D'après celles-ci, ils connaissaient la réalité économique de ces sociétés taxis. [...] »

« La société G. savait qu'elle se fournissait auprès de sociétés-taxis puisqu'elle payait avant même d'avoir reçu la facture et en Allemagne, alors que l'envoi se faisait par le biais de l'Italie. Soit les prévenus savaient, soit ils ne voulaient pas savoir. L'objectif de la société G. est de chercher les prix les plus attractifs. « On sait qu'il y a peut-être un problème, mais on continue, parce qu'on veut être extrêmement compétitif. » Il faut souvent passer par des sociétés-écrans. »

Pour le prévenu, la quête de la déculpabilisation peut donc se fonder sur la démonstration de la non-intention de commettre une infraction à la loi fiscale. Ici, c'est le cadre même du travail qui est mobilisé comme justification de la fraude, puisque l'entreprise est implantée dans le marché des composants informatiques, réputé pour son « marché gris » et sa tendance à l'insoumission aux règles fiscales. Les deux gérants de la société prétendue coupable tentent alors de démontrer qu'ils ne connaissaient pas le comportement délinquant de leurs fournisseurs au moment de la commission de l'infraction et que leur fraude n'est en réalité qu'une conséquence involontaire de leur activité, comme si la délinquance fiscale et les crimes en col blanc étaient inhérents aux activités commerciales, voire au capitalisme en général. Suivant Louise Fines, cette défense est tout à fait ordinaire dans les cas de délinquance en col blanc, puisqu'il s'agit presque toujours d'inscrire une rupture entre nous et eux ; nous les délinquants d'affaire et eux, les vrais criminels : « L'essence même de la stratégie défensive des accusés est de revendiquer le droit – le privilège, l'obligation, de ne pas être jugés à la même enseigne que les vrais criminels. Après tout, leur conduite s'est produite dans un cadre d'activité légal »³⁴³.

Si le fait que l'infraction est commise dans un cadre d'activité légale ne suffit pas à exempter le prévenu d'une condamnation pénale, il n'en demeure pas moins que pour les prévenus comme pour les acteurs judiciaires et l'opinion publique, les représentations de la délinquance en col blanc et par-là même la délinquance fiscale sont ambivalentes. En effet, même si elle est condamnable et condamnée légalement et

³⁴³ FINES L., *op.cit.*, p. 69.

morale, elle semble pourtant être considérée comme faisant partie intégrante d'un système d'échange économique qui la rendrait nécessaire. Partant, il serait perçu comme injuste de blâmer très fortement ceux qui dépassent la frontière séparant le légal de l'illégal, alors que d'autres profitent des possibilités offertes par la globalisation et la concurrence fiscale qui en découlent. La justice pénale en matière fiscale semble alors limitée par les représentations des fraudeurs fiscaux, considérés plutôt comme des « hommes d'affaires rusés »³⁴⁴ que comme des voleurs. La porosité de la frontière entre le légal et l'illégal en matière fiscale profite ainsi aux fraudeurs dont le comportement semble simplement s'inscrire dans la continuité d'un comportement économique normal à l'ère de la globalisation et de la concurrence fiscale. Pour être efficace, la lutte contre la fraude fiscale doit contourner cette porosité en dépassant la frontière entre le légal et l'illégal et s'inscrire ainsi dans une réflexion plus large sur la déviance fiscale.

Le procureur de la République cité ci-avant affirme lui-même l'insignifiance des courtes peines de prison avec sursis, puisqu'il propose soit une courte peine d'emprisonnement ou une dispense de peine pour le délit commis par le chirurgien-dentiste. Partant, il semble tout à fait légitime de se demander quel est le sens de la sanction pénale en matière fiscale.

B. L'exemplarité de la sanction

La sanction pénale en matière fiscale peut être considérée comme le dernier obstacle qu'il est possible de déployer devant un contribuable particulièrement réfractaire à la déclaration d'impôt, qu'il agisse en qualité de particulier ou de chef d'entreprise. En ce sens, nous pouvons penser, avec Pierre Lascoumes, que « le recours pénal est d'abord perçu comme un échec de l'action de régulation administrative. » Ainsi, il est en général « réservé, le plus souvent aux réfractaires à la discipline administrative (multirécidivistes), aux irréductibles à toute régulation (acteurs sociaux travaillant à la marge des processus économiques, ferrailleurs, hôteliers, proxénètes, etc.) et à quelques cas symboliques (acteur social à forte visibilité professionnelle) »³⁴⁵.

³⁴⁴ Cette expression fait référence à la recherche menée par Schmolders. Il demandait en effet aux enquêtés s'ils considéraient le fraudeur fiscal plutôt comme un « homme d'affaires rusé » ou comme un « voleur ». Cf. SCHMÖLDERS, *op.cit.*

³⁴⁵ LASCOUMES P., *op.cit.*

La solennité du procès pénal et l'inscription au casier judiciaire donnent à la sanction un caractère inexorable et difficile à assumer. Si la sanction pénale fait peur, elle n'est cependant pas la règle en matière fiscale, puisqu'elle ne concerne chaque année qu'entre 600 et 700 contribuables, dont la grande majorité est condamnée à une peine de prison avec sursis, considérée comme un avertissement non contraignant, sauf si le condamné récidive. Les infractions à la loi fiscale sont en priorité sanctionnées administrativement par des pénalités attribuées au contribuable par un agent de contrôle qui estime le montant éludé et la bonne ou mauvaise foi du contribuable. Si la loi a prévu des sanctions administratives, est-il nécessaire de les doubler de sanctions pénales ? Oui, affirme un avocat de l'administration fiscale au tribunal de grande instance de Paris³⁴⁶, parce qu'elles permettent de « régler certaines situations que les procédures administratives ne parviennent pas à résoudre » :

« Pourquoi sont-ils devant une juridiction correctionnelle ? Parce qu'ils ont commis un délit. Les pénalités ne sont-elles pas suffisamment dissuasives ? L'administration a pourtant des moyens de dissuasion, comme la taxation d'office, l'avis à tiers détenteur, etc. Mais la saisie du juge pénal permet de régler certaines situations que les procédures administratives ne parviennent pas à régler. »

Considérée comme un dernier recours, voire un aveu d'échec, la sanction fiscale en matière fiscale reste une voie de traitement secondaire, mais il ne faut pas pour autant en négliger l'importance pour l'administration fiscale, affirme Pierre Lascoumes. Selon lui, on peut invoquer trois arguments qui constituent autant de démonstration de l'utilité du pénal :

- « Tout d'abord, il renforce le poids et la crédibilité des agents qui en disposent. Le pénal est, ici, un facteur de légitimité et d'autorité, ce qui est considérable pour les rapports de négociations dans lesquels se trouvent impliqués les fonctionnaires des impôts.
- D'autre part, le pénal offre un ensemble de ressources pour qualifier les situations problèmes, il contribue à la mise en forme juridique du réel saisi et requalifié par les agents de la DGI ;
- Enfin, il contribue à élargir l'éventail des opportunités de règlements des conflits à la disposition de l'administration »³⁴⁷.

³⁴⁶ Audience du tribunal de grande instance de Paris, mars 2012.

³⁴⁷ LASCOUMES, *op.cit.*

La sanction pénale bénéficie donc avant tout aux vérificateurs, puisqu'elle leur sert de levier dans la négociation qu'ils mènent avec le contribuable au sujet de l'assiette de l'impôt et des pénalités à appliquer. La crainte suscitée par la sanction pénale peut en effet permettre à l'administration de pousser les contribuables les plus récalcitrants à trouver un accord et parvenir ainsi à remplir les objectifs fixés par la hiérarchie, à savoir le rendement et le montant des redressements. Il est alors possible d'imaginer que le nombre peu élevé de plainte déposée par l'administration est la conséquence indirecte du biais introduit dans l'utilisation de la sanction pénale qui se concentre plutôt sur la rentabilité que sur la répression. Ainsi, les quelques mille contribuables bénéficiant d'un traitement pénal le seraient surtout par souci d'exemplarité. Il s'agirait en effet de créer un précédent et de montrer à tous les contribuables qu'une récalcitance trop importante peut les conduire directement devant un tribunal correctionnel.

Faire peur d'accord, mais pas trop, nous confient des avocats de l'administration fiscale, pour lesquels la sanction pénale doit être mesurée dans les cas de fraude fiscale : *« on ne peut pas non plus briser toute la vie d'une personne, sa renommée, sa carrière, sa clientèle parce qu'elle a fait une connerie [...] Des fois, il y a des peines de prison ferme et je me dis : Est-ce qu'il le mérite? »*

La question posée par cette avocate de l'administration fiscale, très normative, a le mérite de mettre en avant le fait que pour elle, comme pour les magistrats et la société dans son ensemble, les délits fiscaux sont moins graves que les délits de droit commun. Dans l'échelle des infractions, certaines mériteraient des peines de prison ferme, tandis que d'autres non.

À l'instar de cette avocate, il convient de nous demander si les auteurs de fraude fiscale méritent ou non une condamnation pénale.

Weehler, Mann et Sarat³⁴⁸ ont relevé un paradoxe entre la clémence et la sévérité de la magistrature face aux illégalismes fiscaux. Partant de ces travaux, Louise Fines explique que « les peines attribuées aux coupables de crimes en col blanc sont tantôt sévères, le rationnel étant que les élites doivent donner l'exemple, leurs actes sont donc plus graves

³⁴⁸ WEELHER S., MANN K., SARAT A., *Sitting in Judgement. The Sentencing of White-Collar Criminals*. Yale University Press, 1988.

que ceux des autres, et la sentence doit refléter leur assertion, tantôt fort clémentes, le justificatif étant que les élites ne méritent pas des peines de prisons, les acteurs ne sont pas criminels, ils ont des regrets, ils ont pris des mesures pour corriger la situation, ils n'avaient pas l'intention de commettre un crime »³⁴⁹.

La notion de mérite permet d'inscrire une rupture entre deux types d'infractions : celles qui méritent une sanction lourde et celles qui ne la méritent pas. Dans la situation suivante relatée par une avocate de l'administration fiscale (AV2), c'est l'avocat de la défense qui lui reproche « d'y aller un peu fort » sur une affaire de fraude fiscale. Celle-ci lui donne la réponse suivante :

« Moi, ça ne me choque pas qu'il y ait une plainte qui soit déposée au pénal. C'est quelqu'un qui gagnait énormément, qui certes travaillait beaucoup, mais qui gagnait énormément et qui ne paye rien donc à partir de là, moi je ne suis pas gênée moralement qu'il soit poursuivi. » (AV2)

Il est tout à fait significatif que l'avocate utilise ici la question de la moralité. « *Je ne suis pas gênée moralement qu'il soit poursuivi.* » Pour elle, la question du mérite semble aller de pair avec celle de la morale. Un contribuable peu respectueux de ses obligations fiscales peut non seulement être condamné légalement, mais aussi moralement. Les questions du mérite et de la morale se superposent à la question du respect du droit, même chez une praticienne du droit. Il y a, dans le traitement pénal des délinquants fiscaux une question de morale qui induit le jugement que l'on va poser sur eux. Or, comme nous pouvons le constater, ce jugement moral est nécessairement relatif, puisque dans la simple situation évoquée ci-dessus, l'avocat de la défense juge que l'avocate de l'administration fiscale frappe trop fort le prévenu, tandis que l'avocate de l'administration pense que le prévenu mérite tout à fait la peine qu'elle demande dans ses conclusions. L'avocat de la défense ne remet pas en cause la sanction – qui est instituée par le législateur et donc, en ce sens, inexorable – mais bien l'importance de cette sanction qu'il juge trop importante au vu des faits qui ont été commis. Il semble donc exister, au-delà de la sanction juste parce qu'inscrite dans le droit, une sanction juste parce que proportionnée à la faute morale commise. C'est bien dans la proportion que semble devoir se jouer la question du mérite et donc de la justice dans la question de la délinquance, qu'elle soit fiscale ou de droit commun.

³⁴⁹ FINES L., *op.cit.*, p. 75.

Depuis Montesquieu, il est admis que la sanction n'a de sens que si elle est proportionnelle au délit³⁵⁰. La notion de proportionnalité ne s'arrête pas à la prise en compte de la gravité de l'infraction mais tient compte de la manière dont elle est perçue collectivement. Plus un comportement déviant est accepté dans la société, moins il sera condamné moralement, moins on souhaite le voir condamné par l'institution judiciaire. Si la poursuite et la condamnation pénales des fraudeurs fiscaux semblent être moralement acceptables pour les avocats défendant l'administration fiscale, il faut cependant que la sanction soit en même temps mesurée et porteuse de sens. Ainsi, les avocats que nous avons interrogés considèrent que toutes les peines n'ont pas le même intérêt dans la condamnation en matière fiscale, et que certaines seraient donc à proscrire. C'est ce que nous dit cet avocat de l'administration :

« Par exemple en escroquerie quand on obtient des dommages et intérêts, ils sont condamnés parfois à des millions et des millions d'euros, c'est pas que je me dis que c'est trop élevé, mais je me dis que c'est juste sur le papier. Et puis après, oui, il y a des mandats, de la prison ferme, et je me dis « est-ce qu'il le mérite ? » Ils n'ont pas le profil pour aller en prison. Après, je ne pense pas qu'ils vont en prison. Ils vont chez le juge d'application des peines et ils adaptent en fonction. » (AV3)

Suivant cette avocate, certaines sanctions en matière de fraude fiscale et d'escroquerie à la TVA n'ont aucune utilité.

Ces sanctions inutiles sont de deux sortes : celles que le condamné ne pourra pas assumer et celles que le condamné ne devrait pas avoir à assumer. La première catégorie couvre des sanctions telles que la condamnation à payer des dommages et intérêts ou des amendes très élevés, alors même que le condamné est insolvable ou possède un niveau de revenus qui ne lui permettra pas de rembourser sa dette à l'administration fiscale. Cette sanction est jugée inutile dans le sens où elle ne pèse pas réellement sur le prévenu, qui ne pourra vraisemblablement pas y faire face. La seconde catégorie de sanctions inutiles recoupe les sanctions qui sont jugées disproportionnées par rapport à la gravité de l'acte commis. D'après l'avocate citée ci-avant, la sanction choisie par le tribunal doit être méritée et il est possible de douter du fait que les auteurs de fraude

³⁵⁰ Sur cette question de la proportionnalité de la sanction, voir Montesquieu, *De l'Esprit des lois*, livre XII et Beccaria, *Des Délits et des peines* Paris, Flammarion, GF, 2006.

fiscale « méritent » une peine de prison ferme. Il semblerait exister un « profil pour aller en prison », profil qui n'est pas celui des fraudeurs fiscaux.

Cette distinction conduit les avocats de l'administration fiscale à faire preuve de mesure dans leur plaidoirie et de s'accommoder d'une peine en-deça de leur espérance. Ils considèrent en effet qu'une peine jugée décevante parce que peu sévère peut être justifiée et qu'il faut donc savoir l'accepter :

« Et puis, il y a des dossiers où il y a le côté humain qu'il ne faut peut-être pas perdre de vue. C'est ce que je disais tout à l'heure, moi de temps en temps je suis quand même énervée « quand même il pourrait condamner plus », et puis derrière il y a une situation qu'il ne faut pas oublier non plus, des gens très âgés, très malades. Il faut savoir raison garder sur certains dossiers et ne pas être non plus... [silence] Donc une mauvaise condamnation ou une relaxe ça arrive, pas très souvent, et elles sont parfois justifiées aussi. » (AV2)

Suivant cette avocate, il est possible d'admettre dans le délit de fraude fiscale comme pour les délits de droit commun un certain nombre de « circonstances atténuantes », comme la vieillesse ou la maladie qui peuvent servir de justification au non-respect des obligations fiscales. Partant, nous pouvons tout à fait supposer l'existence de « circonstances aggravantes », telles que le fait, par exemple, d'exercer dans le domaine du conseil en fiscalité, en gestion ou en comptabilité, comme nous avons pu le remarquer lors de nos observations d'audience. En matière de fiscalité comme en droit commun, la personnalité du prévenu est donc une condition nécessaire à la détermination de la peine et, en ce sens, est une façon de faire entrer de l'humain dans le procès pénal pour délit de fraude fiscale.

En effet, dans le procès pénal en matière de fiscalité, le prévenu est le seul à pouvoir ressentir de la souffrance, que ce soit en amont de l'infraction, souffrance qui l'aurait conduit à ne pas respecter ses obligations fiscales, soit pendant l'audience, ce qui contraint l'avocat à mesurer ses propos. La question de la souffrance est alors renversée par rapport aux réflexions classiques sur la place de cette notion à l'intérieur du procès.

Les travaux de Foucault³⁵¹ se focalisaient sur la question de la souffrance induite par la sanction : la condamnation doit-elle nécessairement passer par la souffrance ? Avec Denis Salas, c'est la question de la souffrance de la victime qui est mise en avant pour expliquer la surenchère dans la condamnation des délinquants³⁵². Dans le procès pénal pour délit de fraude fiscale, il ne s'agit ni de la souffrance de la victime, ni de faire souffrir le prévenu, mais bien au contraire de considérer la possibilité que la souffrance ressentie par le prévenu dans le cadre d'une situation personnelle difficile ait pu le conduire à oublier de remplir ses obligations fiscales.

Prenons l'exemple d'une audience au TGI de Nanterre. Une prévenue est jugée en tant que gérante de droit d'une SARL, pour soustraction frauduleuse à l'impôt sur les sociétés, minoration et soustraction à la TVA et écritures comptables inexactes ou fictives. Celle-ci rejette la responsabilité des fraudes sur son compagnon au moment des faits, décédé avant l'audience. Sa défense est construite sur le fait qu'elle avait 15 ans de moins que son compagnon qui l'a manipulée et poussée à la fraude fiscale sans qu'elle en ait conscience. Voici ce que dit l'avocat de l'administration fiscale dans sa plaidoirie : « *Je ne voudrais pas être désagréable dans ce dossier, puisque Mr. A est décédé, mais les absents ont toujours tort.* » (AV1). Plus tard dans sa plaidoirie, il dira : « *ce dossier me gêne, car le coauteur est décédé aujourd'hui.* »

Dans cet exemple, nous pouvons remarquer l'inconfort de l'avocat, qui n'ose dire qu'à demi-mot qu'on peut douter de la parole de la prévenue qui rejette un peu facilement la faute sur une personne qui ne peut plus se défendre, tout en considérant la souffrance que peut ressentir la prévenue suite à la mort de son ancien compagnon³⁵³.

³⁵¹ Cf. FOUCAULT M., *Surveiller et punir*, Paris, Gallimard, 1975 : « Mais un châtement comme les travaux forcés ou même comme la prison — pure privation de liberté — n'a jamais fonctionné sans un certain supplément punitif qui concerne bien le corps lui-même : rationnement alimentaire, privation sexuelle, coups, cachot. Conséquence non voulue, mais inévitable, de l'enfermement ? En fait, la prison dans ses *dispositifs* les plus explicites a toujours ménagé une certaine mesure de souffrance corporelle. [...] La peine se dissocie mal d'un supplément de douleur physique. », p. 23.

³⁵² SALAS D., *op.cit.*, chapitre II : « Le Temps de victimes », pp. 63-101.

³⁵³ Cet inconfort peut être considéré comme le signe d'un manque d'habitude pour cet avocat pourtant expérimenté, de faire face à la souffrance dans le procès pour délit de fraude fiscale. Cette quasi-absence d'humanité dans les audiences pour délit de fraude fiscale semble être un problème pour les avocats de l'administration, dans le sens où elle rend leur travail moins « *exaltant* » (AV4) et leurs plaidoiries leur apportent moins de « *plaisir* » (AV3) que les dossiers de droit commun. Pour l'un des avocats interrogés, ce qu'il manque dans la défense de l'administration fiscale, c'est le « *sentiment de devoir sauver la peau de quelqu'un* », qui conduit à un moindre investissement personnel (AV3).

Il reste alors à l'avocat de montrer que l'administration aussi peut avoir une dimension humaine, non pas parce qu'elle souffre de l'infraction commise envers elle, mais parce qu'elle peut entendre la souffrance ressentie par le prévenu au moment des faits. Les avocats semblent investis d'une mission, celle de montrer que « *l'administration n'est pas là pour écraser les contribuables* », qu'elle « *cherche à retrouver la personne, qu'elle cherche à l'entendre, à discuter avec elle et qu'elle ne l'envoie pas au pénal sans négociations préalables* ». (AV4). Démontrer son côté humain et sa capacité de discernement pour « *la montrer sous son meilleur jour* » (AV4), est une volonté partagée par les avocats de l'administration fiscale, qui dans un même temps trouvent ainsi une justification de leur rôle auprès de leurs confrères parfois très critiques.

Sujets à des rejets ou à des critiques plus ou moins virulentes, les avocats cherchent à montrer le côté humain de l'administration pour prouver qu'il n'est ni honteux, ni amoral de la défendre. Ils mettent donc un point d'honneur à avoir un comportement très respectueux envers les droits de la défense, à ne pas se faire trop remarquer, à « *la jouer loyal* » (AV1) et à rester à leur place. Les avocats, au nom de l'administration fiscale, respectent les limites que leur rôle leur impose, jouant ainsi selon les règles du jeu du procès pénal. De manière générale, l'administration fiscale ne demande pas de dommages et intérêts mais simplement une déclaration de culpabilité, comme pour montrer que ce qui l'intéresse est la sanction en tant que telle et non pas la seule rentabilité. Comme pour le contrôle fiscal, l'objectif de rendement ne conduit pas à obtenir des bénéfices mais se cantonne plutôt au recouvrement de la somme éludée.

La froideur des questions de rendement et de recouvrement de sommes éludées par la fraude fiscale conduit parfois l'avocat de l'administration fiscale à ajuster ses arguments en fonction de l'« *ambiance de l'audience* » dans laquelle comparait son dossier et ce, d'autant plus, pour les audiences qui se déroulent en chambres non spécialisées :

« Donc il faut vraiment s'adapter à la juridiction, et puis aussi je pense qu'il faut s'adapter à l'ambiance de l'audience. C'est-à-dire que quand vous arrivez dans une Chambre qui est une Chambre où il y a des délits de droit commun, que vous voyez des choses horribles avant comme des violences conjugales, des attouchements, des choses comme ça, enfin des choses très lourdes et que vous arrivez ensuite avec un ovni qui est

la fraude fiscale, vous ne pouvez pas plaider de la même manière en disant « je suis indignée par le comportement de monsieur, c'est inadmissible ». Alors que vous avez entendu juste avant, et que les magistrats ont à juger avant des choses qui ont touché pour le coup, ce n'est pas du financier, c'est de l'humain.

Ça veut dire que dans une même audience, le juge va avoir à juger peut-être une agression sexuelle avec un délit de fraude fiscale. C'est pareil là, c'est une question de mesure et il faut savoir adapter ses propos. Vous ne pouvez pas plaider de la même manière à une audience où un dossier a duré trois heures et que vous avez entendu des horreurs, et puis arriver en disant « vous vous rendez compte Madame le juge, c'est scandaleux quand même, il n'a pas déposé ses déclarations. » Le juge va vous regarder avec des yeux « oui bon d'accord, mais enfin... ». Donc il ne faut pas oublier que les magistrats en face auront ce sentiment d'audience aussi, et il faut en tenir compte. Il faut un peu savoir s'adapter. Ça ne veut pas dire ne pas plaider, mais plaider peut-être un peu différemment, ça veut dire trouver d'autres angles d'attaque ou réajuster le tir et toujours se remettre en question par rapport à ce qui s'est dit avant. »

Suivant cette avocate, il semble y avoir en matière pénale, deux poids-deux mesures. D'un côté, l'humain et le rapport à la souffrance et de l'autre l'économique, le financier et le rapport au matériel. Mettre l'un et l'autre en confrontation suscite l'embarras, à tel point que l'avocate de l'administration en vient à trouver la cause qu'elle a à défendre devant le tribunal quasiment illégitime. Consciente de cette difficulté, l'avocate se doit donc d'ajuster ses propos à ce qu'elle pense être la perception de l'audience par le tribunal. Cette avocate estime qu'un juge aura du mal à faire la part des choses entre la gravité des violences conjugales ou d'attouchements et la gravité d'une infraction à la loi pénale. Disant cela, elle relève une des difficultés du jugement pénal, à savoir l'enchaînement de dossiers aux enjeux pénaux, moraux et humains extrêmement éloignés. Il est tout à fait évident que l'infraction pénale ne peut être mise sur le même plan qu'une agression sexuelle, mais l'une et l'autre sont considérées comme une atteinte à la société et doivent donc être jugées. Suivant l'avocate de l'administration, c'est à elle d'adapter son propos pour éviter une réaction négative du juge, censé déconsidérer – d'après elle – la gravité des infractions fiscales par rapport à des délits de droit commun causant la souffrance d'une victime. A-t-elle raison ? La justice devrait-elle alors s'efforcer de réunir dans un même audientement uniquement des dossiers qui présentent des similitudes en terme de nature et de gravité de l'infraction ou de

souffrance potentielle ressentie par la victime, pour éviter que la décision du juge soit influencée par un certain relativisme dans la hiérarchie des infractions ?

L'absence de victime souffrante conduirait les juges à minimiser la gravité des infractions fiscales, alors même qu'ils donnent quasiment toujours raison à l'administration fiscale en déclarant coupables et en condamnant les auteurs de fraude fiscale. Pour Louise Fines, les acteurs judiciaires s'accordent avec les criminels en col blanc sur le fait que les infractions qu'ils commettent sont moins graves, car moins dangereuses et moins violentes que les infractions de droit commun : « [...] les acteurs judiciaires, chargés de faire appliquer la loi et d'imposer les sentences partagent avec les infracteurs présumés une conception similaire des crimes en col blanc : ces actes ne seraient pas aussi graves, ni aussi dangereux, ni aussi blâmables que le crimes communs »³⁵⁴.

Ainsi, le délinquant en col blanc ne subit pas l'opprobre sociale que connaissent les délinquants « ordinaires », comme l'analysait Schmölders en citant Terstegen : « Même l'administration des finances admet que [...] « même le citoyen honorable (honnête homme) ne perd rien de l'estime qu'on peut lui porter s'ils commet une fraude fiscale. On ne lui dénie ni sa dignité aux distinctions ni son aptitude aux fonctions honorifiques, représentatives ou lucratives »³⁵⁵.

³⁵⁴ *Ibid.*, p. 68.

³⁵⁵ Citation de TERSTEGEN W.O.W., *Terstegen Besonderheiten des Steuerstraftaten und des Steuerstrafrechts*, in *Bekämpfung der Wirtschaftsdelikte*, Réunion de Travail à la Direction générale de la Police judiciaire, Wiesbaden, 1957, in SCHMÖLDERS G., *op.cit.*, p. 10.

CONCLUSION DU CHAPITRE IV

Sanctionner la fraude fiscale est un mal nécessaire, dans le sens où cela permet de montrer à la société que « dérober à la collectivité ses moyens n'est pas un sport : c'est une infraction pénale », affirment les auteurs de la tribune demandant au législateur de « faire sauter le verrou de Bercy »³⁵⁶. Cette demande révèle toute l'ambiguïté de la lutte contre la fraude fiscale. D'un côté, en tant qu'infraction à la loi pénale, elle doit être condamnée, alors que d'un autre côté elle reste tolérée puisqu'inscrite dans les mœurs et considérée comme un sport national par certains, ou comme la conséquence d'une activité économique pour d'autres.

La fraude fiscale, condamnable aussi bien juridiquement que moralement en droit et en théorie, reste peu condamnée en pratique, puisqu'elle représente moins de 1 000 condamnations en France chaque année. Ce nombre peu élevé de condamnations pour délit de fraude fiscale semble s'inscrire dans une contradiction avec la volonté affichée par le gouvernement de lutter contre cette infraction.

La Commission des infractions fiscales conduit à un lissage des affaires traitées devant les tribunaux correctionnels en raison des critères de sélection utilisés et par le biais desquels elle cherche à « ficeler » les dossiers et par-là même à ne jamais perdre une affaire. En ce sens, elle serait donc contre-productive, puisqu'elle constituerait un obstacle supplémentaire dans la lutte contre la fraude fiscale – empêchant les agents de l'administration fiscale d'alerter directement le procureur « quand ils décèlent des indices laissant supposer une fraude aggravée »³⁵⁷. Par ailleurs, pour les acteurs de la justice pénale, la fraude fiscale demeure une infraction à la gravité toute relative puisqu'ils la condamnent moins fortement qu'un vol simple.

³⁵⁶ Éric ALT Vice-président d'Anticor et coauteur de *l'Esprit de corruption*, William BOURDON, Président de Sherpa, Antoine PEILLON, Grand reporter à *la Croix*, auteur de *Ces 600 milliards qui manquent à la France*, Jean MERCKAERT, Rédacteur en chef de *Revue-Projet.com*, Chantal CUTAJAR, Universitaire, directrice du groupe de recherches Actions sur la criminalité organisée, Françoise MARTRES, Présidente du Syndicat de la magistrature, Charles PRATS, Magistrat, membre du conseil scientifique du Conseil supérieur de la formation et de la recherche stratégiques et Christophe REGNARD, Président de l'Union syndicale des magistrats, dans une tribune publiée le 15 juillet 2013 dans le quotidien *Libération* et sur *Libération.fr* au lien suivant : [http://www.liberation.fr/economie/2013/07/15/fraude-fiscale-faire-sauter-le-verrou-de-bercy_918449].

³⁵⁷ *Ibid.*

La représentation ambivalente du délit de fraude fiscale, dont la définition très large et figée ne permet pas de prendre en compte toutes les subtilités, conduit à la considérer comme un glissement ; comme si la fraude fiscale était une sorte de délit toujours non-intentionnel dans lequel les prévenus ne seraient que des victimes d'un système les poussant à l'optimisation. Les comportements fiscaux irréguliers se diviseraient ainsi en deux catégories : d'un côté la fraude fiscale, illégale, sanctionnable pénalement et de l'autre l'optimisation fiscale, légale, condamnable éventuellement moralement. Loin d'offrir une meilleure compréhension des comportements visant à éluder l'impôt, le fait de les diviser en deux catégories brouille plutôt les pistes et conduit aussi bien l'opinion publique que les magistrats à minimiser leur gravité. S'il y a d'un côté le légal et de l'autre l'illégal, que se passe-t-il entre les deux ?

Entre les deux il y a l'administration fiscale qui détermine quels dossiers nécessitent un traitement pénal et lesquels peuvent être traités administrativement. Elle transfère en effet à la Commission des Infractions Fiscales les dossiers qui lui semblent le mieux convenir à un traitement pénal, suivant certains critères (montant éludé élevé, évidence de l'élément matériel, récidive administrative ou pénale), eux-mêmes orientés vers un objectif de rendement. L'audience pénale pour délit de fraude fiscale est considérée comme le dernier recours possible pour l'administration fiscale, face à un contribuable particulièrement récalcitrant et un levier dans les négociations, et non pas comme une possibilité de traitement équivalent à la réponse administrative³⁵⁸. En sélectionnant les dossiers qu'elle envoie devant un tribunal correctionnel, l'administration fiscale biaise la représentation que se font les juges de la fraude fiscale, puisqu'ils ne sont pas amenés à en considérer toutes les facettes. Aussi, la frontière entre le légal et l'illégal en matière fiscale est induite par la pré-sélection et la sélection des dossiers exercées par l'administration fiscale dans un premier temps et la CIF dans un second temps. Partant, l'importance de diversifier les dossiers envoyés devant les tribunaux correctionnels s'impose comme une évidence et ce, d'autant plus si l'administration fiscale souhaite remplir l'objectif de dissuasion qu'elle s'est officiellement fixé. En effet, suivant Foucault « la certitude d'être puni, c'est cela, et non plus l'abominable théâtre, qui doit

³⁵⁸ La dominance de la réponse administrative sur la réponse pénale n'est pas l'apanage de la seule délinquance fiscale mais concerne aussi la « fraude sociale » des entreprises comme le montrent les travaux de Carla Nagels. Voir : NAGELS C., « L'articulation entre le pénal et l'administratif : le cas de la fraude sociale », *Droit pénal de l'entreprise*, 2009, 2, 121-131 ; « Lutter contre la fraude sociale. Entre mécanismes de régulation et de pénalisation », in CLESSE Ch.-E. (dir.), *L'auditorat du travail : compétences civiles et pénales*, Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 447-464 et « Les grandes entreprises et les instances étatiques de lutte contre la fraude sociale : le jeu du chat et de la souris », *Champ pénal/Penal field* [En ligne], Vol. X | 2013, mis en ligne le 06 mars 2013.

détourner du crime »³⁵⁹. Or, les manquements à la loi fiscale et les délits de fraude fiscale sont, comme nous l'avons souligné dans ce chapitre, très peu condamnés relativement aux délits de droit commun. La quasi-impunité fiscale conduirait donc à un accroissement des infractions à la loi fiscale, qu'ils soient considérés comme des manquements ou des délits.

³⁵⁹ FOUCAULT M., *Surveiller et punir. Naissance de la prison*, Paris, Gallimard, 1975, p. 16.

PARTIE III : DE LA CONTESTATION DE L'IMPÔT AU CONTRAT SOCIAL FISCAL

La lutte contre la fraude fiscale menée par l'administration fiscale qui détient aussi bien l'opportunité du contrôle fiscal que des poursuites pénales s'est imposée comme le pendant de la déclaration d'impôt. Le contrôle fiscal est une fonction valorisée au sein de l'administration fiscale, non seulement par la direction mais aussi par les agents³⁶⁰, parce qu'elle requiert de leur part un certain nombre de savoirs et de savoir-faire qui les élèvent au rang d'expert, tout en leur offrant une certaine autonomie dans le travail.

Cependant, loin des idéaux de justice fiscale et d'égalité de tous devant l'impôt, le contrôle fiscal répond bien plutôt à des logiques de rendement de la part de l'administration fiscale, qui demande d'abord à ses agents d'être performants, aussi bien en termes de dossiers traités que de sommes recouvrées. Cet objectif de rendement que nous avons mis en avant dans la seconde partie de la thèse, semble ne pas pouvoir s'inscrire dans les finalités visées par la volonté politique au niveau national et international de lutter contre la fraude fiscale, objectifs qui se situent plutôt dans le domaine de la répression et de la dissuasion. L'administration fiscale n'utilise que très peu l'arme du tribunal correctionnel et préfère traiter les irrégularités observées par elle-même. Pour Pierre Lascoumes, « [...] il apparaît que [...] la logique profonde de l'administration fiscale prévaut, à terme, sur les influences politiques. Cette logique est celle d'une disciplinarisation des comportements fiscaux, c'est-à-dire l'exercice d'un pouvoir qui tend plus vers un auto-contrôle que vers l'imposition extérieure d'un pouvoir coercitif manifeste »³⁶¹.

³⁶⁰ Sur cette question, voir LEROY M., « L'organisation du contrôle fiscal », *Revue Française de Science Politique*, 1994, p. 816 : « Le vérificateur est l'acteur central du processus décisionnel concret dans l'organisation du contrôle fiscal [...] Ce pouvoir d'expert du vérificateur est à la base du prestige des services de vérification » et SPIRE A., *Faibles et puissant face à l'impôt*, Paris, Raisons d'agir, 2012, pp. 28-29 : « La question de la fraude fiscale devient alors un enjeu du débat public, faisant l'objet de plusieurs livres et de nombreux débats télévisés. Dans ce contexte, le projet de modernisation de l'administration porté par les élites giscardiennes se conjugue avec la refonte de l'organisation du contrôle fiscal. Cette nouvelle étape dans la transformation achève d'ennoblir le contrôle : il devient la marque de fabrique de la Direction générale des impôts. La hiérarchie symbolique des postes dépend de leur proximité avec les activités de vérification et de l'ampleur des enjeux financiers (calculés d'après le montant du chiffre d'affaires ou celui du revenu imposable) ».

³⁶¹ LASCOUMES P., « Contrôle et sanction des illégalismes fiscaux. Une pratique administrative coupable », in LAMBERT Th., *op.cit.*, p. 64.

Plutôt que de confier à l'institution judiciaire la lutte contre la fraude fiscale, elle cherche à obtenir, de la part du contribuable, une adhésion à l'impôt même minime qui le conduirait à s'autocontrôler, afin de ne pas se laisser tenter par l'opportunité de la fraude. En ce sens, la possibilité de transaction offerte aux agents de l'administration fiscale est un outil essentiel, puisqu'elle laisse au contribuable une marge de manœuvre importante dans le comportement qu'il peut avoir face à l'acte déclaratif. L'administration fiscale laisse donc le contribuable libre de s'auto-discipliner en lui démontrant dans un même temps sa force de contrôle et de sanction et sa faculté à négocier. Pour Pierre Lascoumes, qui s'inspire de Foucault, « si le pouvoir disciplinaire est un pouvoir que le sujet exerce en premier lieu sur lui-même, il n'exclut pas tout pouvoir sanctionnateur. Les pratiques de l'administration fiscale illustrent adéquatément un tel couple fonctionnel sanction-discipline »³⁶².

La recherche de la discipline ne passe donc pas nécessairement par la sanction, mais celle-ci peut l'étayer. L'administration fiscale semble avoir intégré cette idée. Mais cette volonté de faire naître chez les contribuables un « autocontrôle » est-elle possible ? Peut-on constater une adhésion volontaire à l'impôt chez les contribuables ou doit-on, avec Guy Delorme, penser que ceux-ci se divisent en deux groupes : « les contribuables malhonnêtes et les contribuables « obligé(s) d'être honnête(s) »³⁶³ ?

Les logiques internes du contrôle fiscal tournées vers un objectif de rendement ainsi que la quasi-impunité des délinquants fiscaux dans les tribunaux de grande instance peuvent avoir pour conséquence une augmentation des comportements d'évitement de l'impôt. L'idée même que la délinquance en col blanc en général et fiscale en particulier est moins sanctionnée que la délinquance dite de « droit commun » peut laisser entendre que la fraude et l'évasion fiscales sont des comportements normaux – parce que partagés par le plus grand nombre et notamment les hommes politiques, qui devraient servir de modèle pour les citoyens.

Dans les deux chapitres précédents, nous nous sommes interrogés sur l'effectivité du contrôle fiscal et des sanctions administratives et pénales qui en découlent. Nos

³⁶² LASCOUMES P., *op.cit.*, p. 64.

³⁶³ La fraude fiscale peut être entendue comme un acte d'incivisme qui menace directement « le contribuable honnête »... ou écrite de manière plus réaliste « le contribuable qui est obligé d'être honnête » Guy DELORME, « La protection des contribuables », *Revue Française de Finances Publiques*, Le contentieux fiscal, 17, 1987, p. 130.

recherches nous ont permis de relever que les difficultés intrinsèques (la hiérarchisation des objectifs) et extrinsèques au contrôle (liées à l'internationalisation de la fraude) limitent l'efficacité du contrôle et bénéficient plutôt aux contribuables les plus aisés. En ce sens, les réponses données par l'État et ses administrations fiscales et pénales à la fraude fiscale entretiennent non seulement une inégalité entre les citoyens-contribuables, mais aussi le rapport ambigu qu'ils ont à l'impôt : s'ils le considèrent comme une nécessité, ils ont pourtant tendance à vouloir l'éviter si et quand ils en ont l'opportunité, justifiant par-là même la nécessité du contrôle fiscal. La lutte contre la fraude fiscale se concentre sur un certain nombre de comportements illégaux, introduisant ainsi une rupture entre le légal et l'illégal qui ne semble pourtant exister ni dans les faits – les pratiques légales d'optimisation peuvent conduire à la fraude – ni dans les représentations des citoyens qui ne différencient pas l'évitement légal ou illégal de l'impôt.

Jusqu'ici, nous nous sommes intéressés à la déviance fiscale qui peut être juridiquement, administrativement et/ou moralement condamnable, dans le sens où elle nuit à la société dans son ensemble. De manière générale, la déviance fiscale, qu'elle soit légale ou illégale est opposée au civisme fiscal. Or, l'ambivalence de la relation du contribuable à l'impôt est telle qu'il nous a semblé intéressant de nous demander s'il était possible d'imaginer des situations où le rejet de l'impôt – en théorie ou en pratique – pourrait être constitutif d'un certain civisme.

Il existe bien sûr des cas extrêmes où la corruption de l'administration fiscale ou l'instrumentalisation du contrôle fiscal conduit inexorablement les contribuables qui en sont les victimes à résister ou à porter plainte. Les dangers de la politisation du contrôle fiscal sont évidents, comme l'explique Marc Leroy³⁶⁴ en prenant pour exemple l'affaire qui a impliqué la Russie et le groupe pétrolier russe Ioukos. Neuf ans après l'emprisonnement de son dirigeant Mikhaïl Khodorkovski pour fraude fiscale, la Cour permanente d'arbitrage de la Haye a « reconnu que les autorités russes avaient manipulé le droit fiscal pour démanteler l'empire pétrolier de Khodorkovski et se l'approprier »³⁶⁵. Dans une thèse soutenue en 2009 sur *La politique fiscale et le développement du Vietnam au cours de la transition*, VU SY Cuong propose un focus

³⁶⁴ LEROY M., « L'approche sociologie du contrôle fiscal », *Revue Tunisienne de fiscalité*, 2007, p. 39.

³⁶⁵ « Ioukos : 37 milliards sur les épaules du contribuable russe », *Libération.fr*; Veronika Dorman, Correspondante à Moscou, 29 juillet 2014. [http://www.liberation.fr/economie/2014/07/29/ioukos-37-milliards-sur-les-epaules-du-contribuable-russe_1072510].

sur la corruption de l'administration fiscale au Vietnam. Les petites et moyennes entreprises versent en effet des pots-de-vin aux contrôleurs des impôts en échange d'une baisse de l'impôt dû et/ou de la suppression de la sanction administrative. Cette forme de corruption nuit aussi bien aux autres contribuables sur lesquels se reporte la charge fiscale mais aussi à la légitimité de l'administration fiscale et par-là même au civisme fiscal dans son ensemble³⁶⁶.

Par ailleurs, le rejet de l'État perçu comme illégitime peut passer par une remise en cause de son système fiscal, de manière plus ou moins symbolique et violente. Il est en effet tout à fait significatif que les centres des finances publiques soient régulièrement pris pour cibles par les mouvements indépendantistes. L'incendie du Trésor Public de Questembert en septembre 2014 a été revendiqué par l'ARG (Argade Résistance Bretagne), un mouvement indépendantiste breton. Il faisait suite à l'incendie du centre des finances publiques de Morlaix par des légumiers et a contribué à la propagation d'une vague de violence envers différents bâtiments de l'administration fiscale sur tout le territoire français (Savoie, Moselle, Haute-Garonne, Bouches du Rhône et Corse)³⁶⁷.

Comme le montrent ces différents exemples, l'opposition plus ou moins violente à un État (ou une administration) jugé(e) illégitime ou arbitraire peut s'avérer être tout à fait légitime et morale pour le groupe social ou l'individu qui la soutient. Il existe donc des situations dans lesquelles il serait plus juste de s'opposer à un système fiscal injuste, de le rejeter et de le critiquer publiquement plutôt que d'accepter une loi fiscale qui irait à l'encontre de nos principes de justice. Avec Stuart P. Green, nous pouvons dire en effet que « *Of course, to claim that a rule is mandatory is not to claim that compliance with it is always the morally thing to do* »³⁶⁸.

³⁶⁶ VU SY C., La politique fiscale et le développement du Vietnam au cours de la transition. Économies and Finances. Université Panthéon-Sorbonne - Paris I, 2009. French.< tel- 00504460

³⁶⁷ « La fronde fiscale s'étend sur tout le territoire », Le figaro.fr, Angélique Négroni, 02/10/2014, [<http://www.lefigaro.fr/actualite-france/2014/10/02/01016-20141002ARTFIG00379-la-fronde-fiscale-s-etend-sur-tout-le-territoire.php>].

³⁶⁸ GREEN S.P., *Lying, Cheating, and Stealing. A Moral Theory of White-Collar Crime*, Oxford, Oxford University Press, 2010, p. 60 Traduction personnelle : « Bien sûr, dire qu'une règle est obligatoire n'induit pas nécessairement que consentir à cette règle est toujours le comportement le plus moral. ».

Il y aurait alors autant de raisons de justifier la déviance fiscale que de conceptions du juste, et chacun construirait alors sa propre contestation de l'impôt. Dans *Antigone*³⁶⁹ Sophocle a très bien démontré l'opposition possible entre différentes sources normatives. En effet, un même individu peut en même temps être soumis au droit positif de l'État dans lequel il vit et défendre des valeurs morales qui lui sont propres. Quand celles-ci sont en opposition avec celui-là, l'individu se retrouve face à un dilemme moral et peut choisir de suivre les valeurs qui sont siennes plutôt que les normes instituées par le droit positif. L'individu-citoyen défendant une idée de justice en opposition avec les lois de l'État peut moralement justifier le fait de ne pas remplir ses obligations fiscales. Mais les lois étatiques ayant priorité sur les valeurs individuelles, l'individu ne respectant pas ses obligations fiscales s'expose à une sanction.

Il existe plusieurs types de contestations de l'impôt qui engendrent – ou non – une justification de la déviance fiscale. Elles peuvent s'appuyer sur des arguments d'ordre économique, moral et politique ; les deux premières étant englobées dans la troisième. En effet, comme l'explique Marc Leroy, la fraude fiscale reflète souvent un problème politique³⁷⁰. Remettre en cause l'impôt équivaut à remettre en cause le système politique et administratif qui en est responsable.

Les justifications économiques, morales et politiques de la contestation fiscale émanent de voix très variées et recouvrent un champ de réflexion large. Nous avons fait le choix de n'en présenter qu'une partie en nous concentrant sur celles qui nous ont semblé les plus représentatives des théories dans lesquelles elles s'insèrent. Nous partirons donc de ces théories antifiscales (chapitre V) pour saisir la manière dont elles font écho auprès du grand public (chapitre VI) afin de poser les bases d'un contrat social fiscal qui pourrait rassembler le plus grand nombre d'adhésions citoyennes.

³⁶⁹ SOPHOCLE, « Antigone », in *Théâtre complet*, Paris, GF Flammarion, p. 79 :

« Créon.- Et tu as osé passer outre mon ordonnance ?

« Antigone.- Oui, car ce n'est pas Zeus qui l'a promulguée, et la Justice qui siège auprès des dieux de sous terre n'en a point tracé de telles parmi les hommes. Je ne croyais pas, certes, que tes édits eussent tant de pouvoir qu'ils permettent à un mortel de violer les lois divines : lois non écrites, celles-là, mais intangibles. Ce n'est pas d'aujourd'hui ni d'hier, c'est depuis l'origine qu'elles sont en vigueur, et personne ne les a vues naître. Leur désobéir, n'était-ce point, par un lâche respect pour l'autorité d'un homme, encourir la rigueur des dieux ? ».

³⁷⁰ LEROY M., *Le contrôle fiscal, une approche cognitive de la décision administrative*, Paris, L'Harmattan, 1993.

CHAPITRE V : LES CONTESTATIONS MORALES ET POLITIQUES DE L'IMPÔT

La résistance à l'impôt n'a rien de nouveau ; elle était même déjà présente chez les Romains, si l'on en croit Nicolas Delalande³⁷¹. L'idée même de devoir transférer à l'État, au gouvernement, au souverain ou au seigneur une partie de sa richesse est pensée en même temps comme une contrainte individuelle et un bien collectif. La « double-représentation de l'impôt » pousse les contribuables à se laisser tenter par les opportunités de fraude qui s'offrent à eux, tout en adhérant à l'idée que l'impôt est une contribution nécessaire. Cette ambivalence du contribuable face à l'impôt est identique à celle que l'État entretient lui-même face à l'impôt et à la déviance fiscale. Le manque de volontarisme politique dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales tendant à faire de l'évitement de l'impôt la norme en matière de comportement fiscal, conduit les citoyens-contribuables à rejeter l'impôt non pas tant dans ses valeurs, mais bien plutôt dans son organisation effective, dans le sens où l'optimisation et la fraude fiscales semblent surtout bénéficier aux contribuables les plus aisés. L'impôt, censé rétablir une forme de « justice comme équité » au sein de la société semble pourtant ne plus pouvoir remplir sa mission. À quoi bon alors accepter de se dessaisir d'une partie de ses ressources au profit d'un État qui ne semble plus capable d'assurer la justice sociale ?

I. La contestation néo-libérale de l'impôt

Si les contestations économiques de l'impôt ne sont pas l'apanage des théories néo-libérales, elles ont toutes en commun le fait d'être fondées sur une critique de l'État social ou de l'État providence dont l'interventionnisme est susceptible de causer de nombreux dégâts dans le système économique. C'est sur ce point que se rejoignent toutes les théories contre l'impôt, qui ont en commun, affirme Claude Reichman en ouverture de l'ouvrage *Théories contre l'impôt*³⁷² d'être un forme de « réquisitoire contre l'impôt [...] dans la mesure où ceux qui le prélèvent y sont généralement traités de voleur ». La contestation contre l'impôt est avant tout une contestation contre l'État. C'est le cas pour l'anarchiste Pierre-Joseph Proudhon ou la pacifiste Henry David Thoreau, qui introduit *La désobéissance civile* sur ces mots : « De grand cœur, j'accepte

³⁷¹ DELALANDE N., *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, op.cit.

³⁷² LAURENT A., *Théories contre l'impôt*, Paris, Belles Lettres, 2000.

la devise : « le gouvernement le meilleur est celui qui gouverne le moins » et j'aimerais la voir suivie de manière plus rapide et plus systématique »³⁷³.

Rejeter l'impôt, c'est rejeter le système fiscal et par conséquent celui qui l'instigue et veille à sa bonne marche. Rejeter l'impôt, c'est donc rejeter l'État. Comme le dit Proudhon, il est d'usage de considérer qu'il n'y a pas de société sans gouvernement, et pas de gouvernement sans argent : « Tel est le point de départ. La société ne subsiste qu'à la condition de se constituer un gouvernement. Ce gouvernement, quelle qu'en soit la forme, veut être entretenu. Or, qui peut subvenir à ses dépenses ? Les citoyens par leurs cotisations, c'est-à-dire par leur travail, absolument comme ils subviennent, par le travail, à leur propre subsistance. C'est la raison des choses, la nécessité qui le veut ainsi, et jamais personne ne s'inscrit en faux contre son commandement »³⁷⁴.

Puisqu'il n'y a pas d'État sans financement, refuser de payer l'impôt revient soit à lui demander de rechercher d'autres sources de financement, soit à souhaiter sa mort. La question soulevée par les néo-libéraux, mais aussi par Proudhon et par Thoreau pourrait se formuler ainsi : Pourquoi faudrait-il qu'il y ait un État plutôt que rien ?

Les contestations d'ordre économique, moral et politique que nous allons développer ci-après ne se contentent pas de critiquer le système d'imposition tel que nous le connaissons dans nos sociétés contemporaines, mais proposent un modèle de société construit sur un État minimal ou ultra-minimal, qui ne nécessite que très peu de ressources pour subsister. Chez les néo-libéraux, le principe de la limitation des dépenses est fondé sur celui, plus large, de la non-ingérence de l'État dans les affaires économiques. En effet en s'harmonisant spontanément, celles-ci ne peuvent qu'être troublées par le volontarisme étatique.

Dans le jeu de la catallaxie défini par Friedrich Hayek, l'État n'a aucun rôle à jouer et l'impôt, en tant que moyen de redistribution doit en être nécessairement banni puisqu'il ne fait que perturber l'ordre économique légitime, puisque spontané. Les théories néo-libérales ont alimenté un rejet de l'impôt théorisé puis exprimé dans l'espace public

³⁷³ THOREAU H.D, *La désobéissance civile*, présentation Noël Mamère, Paris, Éd. Le passager clandestin, 2009, p. 21.

³⁷⁴ PROUDHON P.-J., « Théorie de l'impôt – Question mise au concours par le Conseil d'État du Canton de Vaud en 1860 », in *Théorie de l'impôt* (1860), Texte commenté et présenté par Thierry Lambert, Paris, L'Harmattan, Coll. Logiques juridiques, 1995, p. 10.

français à la fin des années 1970. Parti des États-Unis et de l'application reaganienne de ces théories, un mouvement antifiscal s'est constitué et diffusé rapidement à travers l'Europe et notamment en France avec un groupe dit des « nouveaux économistes ». Ce groupe, nous apprend Nicolas Delalande, « emmené par Jean-Jacques Rosa et Henri Lepage, préconise une baisse massive des impôts, sans quoi la révolte des contribuables français serait, d'après eux, inévitable »³⁷⁵. Suivant la maxime de l'économiste Arthur Laffer « trop d'impôt tue l'impôt », ils pensent en effet, ajoute Nicolas Delalande, que « [...] la machine étatique échappe au contrôle des contribuables » et que « la démocratie est en régression »³⁷⁶.

Le discours néo-libéral et notamment le *New Public Management*³⁷⁷, préconisant une diminution des prérogatives de l'État social, et par-là même un allègement des charges fiscales, s'impose petit à petit sur le discours social défendant la redistribution des richesses et la recherche de l'équilibre sociétal par l'impôt. D'après Nicolas Delalande, « la réforme fiscale n'est plus défendue sur le seul plan moral, mais sur le terrain de la « science » économique : les socialistes sont accusés de décourager l'initiative et de faire passer la redistribution avant la production des richesses ». La construction du discours scientifique sur les dangers de l'impôt et la nécessité de son rejet a trouvé son paroxysme dans les théories néo-libérales et notamment celles développées par Friedrich Hayek et Robert Nozick.

A. Le jeu de la catallaxie

Hayek définit la catallaxie comme « l'ordre engendré par l'ajustement mutuel de nombreuses économies individuelles sur un marché »³⁷⁸. Elle est donc un système économique qui naît et s'ajuste de manière spontanée, sans aucune intervention de l'État, du gouvernement ou des membres de la société. On parle alors « d'harmonisation spontanée du marché » – ou de « marché dérégulé », dans le sens où aucune règle ne vient s'imposer à lui du dehors. Le jeu de la catallaxie ne répond donc à aucune règle transcendante ; il s'harmonise spontanément par le biais du frottement des volontés individuelles – qui désirent les mêmes objets ou poursuivent des fins différentes,

³⁷⁵ DELALANDE N., *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, op.cit., p.400.

³⁷⁶ *Ibid.*

³⁷⁷ Sur la question de la mise en œuvre de la LOLF, voir *Gestion et Finances Publiques*, n° 8-9, 2011.

³⁷⁸ HAYEK F. A., *Droit, législation et liberté*, volume 2, Paris, PUF, 1995, p. 151.

explique Philippe Nemo dans *La société de droit selon F.A. Hayek* : « Le fait d'avoir des vues différentes sur une même chose et de poursuivre des objectifs différents, voire concurrents, facteur ordinaire de conflit, est ici un facteur d'interdépendance, de paix et de prospérité »³⁷⁹.

Chaque individu vise donc ses propres fins, et celles-ci sont potentiellement toujours déjà en opposition avec celles d'autrui. Or, c'est justement cette opposition qui fonde la catallaxie, dans le sens où elle entraîne un ajustement nécessaire entre les différentes volontés et finalités individuelles. L'ordre social que propose Hayek ne se fonde pas sur une finalité qui serait commune à toute la société, mais sur une communauté de moyens offrant à chacun la possibilité d'atteindre la fin qu'il a posée comme étant sienne. « En résumé », explique Philippe Nemo, « ce qui soude la grande société, ce qui y constitue le lien social, ce n'est pas une « communauté de fins » [...] mais, dit Hayek, une « communauté de moyens ». *C'est l'ordre abstrait du droit* »³⁸⁰.

Le jeu de la catallaxie est donc celui de l'interdépendance des hommes. Chacun a besoin d'autrui pour atteindre la fin qu'il se donne et se constitue ainsi partie de cet ordre global et spontané. Les individus participent au bon fonctionnement du jeu catallactique, mais sans en être conscients. Cet ordre peut en effet être considéré comme le résultat d'une « ruse du marché », dans le sens où chaque individu pensant agir dans son intérêt propre, agit en réalité dans l'intérêt de la société dans son ensemble. « Les vices privés font le bonheur public », concluait ainsi Mandeville dans sa célèbre *Fable des Abeilles*³⁸¹ ; tout système fondé sur le concept d'harmonisation spontané se doit d'être « rusé ». Il doit savoir jouer des travers de l'homme, à savoir de son égoïsme et de sa volonté de toujours d'abord défendre son intérêt, pour naître et perdurer.

Bien que la catallaxie ne soit contrainte par aucune règle transcendante, elle doit cependant s'imposer à elle-même des règles intrinsèques à son bon fonctionnement. Ces règles sont celles de la libre-concurrence, condition nécessaire et suffisante au jeu de la catallaxie. Hayek les définit ainsi : « Que tous ceux qui rendent le même service reçoivent la même rémunération ; et que la sorte de service considérée soit de plus en

³⁷⁹ NEMO Ph., *La société de droit selon F.A. Hayek*, Paris, PUF, coll. Libre échange, 1988, p. 191.

³⁸⁰ *Ibid.*, p. 193.

³⁸¹ MANDEVILLE B., *La Fable des abeilles*, Tomes 1 et 2, Paris, Vrin, 1998.

plus abondante aussi longtemps que le prix restera supérieur au coût ; et que quiconque est disposé à acheter ou à vendre au prix courant puisse le faire »³⁸².

Afin que l'harmonisation puisse se faire spontanément, il est en effet nécessaire que le cadre de friction des volontés et des finalités individuelles soit fixé *a priori* et que personne ne puisse y déroger. Aucune exception n'étant tolérée, tous les individus pris au jeu de la catallaxie doivent donc être considérés sur un pied d'égalité. Or, l'impôt, et surtout quand il est défini comme un moyen de redistribution des richesses, s'oppose à l'égalité de tous les membres de la société. Hayek formule une critique virulente de la redistribution des richesses, « domaine dans lequel plus que tout autre », nous dit-il, « la politique a dérivé vers l'arbitraire »³⁸³. Ce qui inquiète avant tout Hayek, c'est le principe de progressivité de l'impôt, corrélatif à celui de redistribution des richesses. La progressivité s'est en effet très rapidement imposée comme moyen en vue de la fin sociale que constitue la redistribution des richesses, en tant qu'elle consiste en un rééquilibrage *a posteriori*, et par le biais de l'imposition, des ressources de chacun des membres de la société. Elle inclut par conséquent un traitement inégal des contribuables au nom de la défense d'une certaine idée de justice : l'équité.

Cette notion d'équité est difficile à entendre, parce qu'elle passe nécessairement par l'introduction d'une inégalité, comme l'explique Hayek. Pour exprimer le danger potentiel de l'acceptation de l'inégalité entre les hommes au nom de l'équité, celui-ci fait référence à un article de J.R McCulloch, publié dans la *Edinburgh Review* en 1833 : « À partir du moment où vous abandonnez le principe cardinal d'exiger de tous les individus la même proportion de leur revenu ou de leur propriété, vous êtes dans la mer sans gouvernail ni boussole, et il n'y a pas de limite aux injustices et aux folies que vous pouvez commettre »³⁸⁴. McCulloch fait donc encore une fois référence à la possibilité de l'arbitraire du gouvernement, dont la réalisation semble quasiment inexorable à partir du moment où il commence à traiter différemment les gouvernés. Comme Hayek et comme Thiers, pour lequel « la proportionnalité est un principe, mais la progression n'est qu'un odieux arbitraire »³⁸⁵, il considère que la progressivité de l'impôt est

³⁸² HAYEK F.A., *Droit, législation et liberté*, op.cit., p. 92.

³⁸³ HAYEK Fr. A., *La constitution de la liberté*, Paris, L.I.B.E.R.A.L.I.A, coll. Économie et liberté, 1994, pp. 305-306.

³⁸⁴ McCULLOCH J.R., « On the Complaints and Proposals Regarding Taxation », *Edinburgh Review*, LVII, 1833, p. 164.

³⁸⁵ THIERS L.A., *De la propriété*, Paris, Paulin, Lheureux et Cie, 1848, p. 319.

dangereuse puisqu'elle est fondée sur un principe d'inégalité, qui d'emblée sape le fondement même d'une société juste. Pour Hayek en effet, « [...] la progressivité de l'impôt, le soi-disant principe adopté n'est rien de plus qu'une invitation ouverte à la discrimination, et pis encore, une invitation à l'oppression d'une minorité par une majorité, ce soi-disant principe ne peut que devenir prétexte à l'arbitraire pur et simple »³⁸⁶. En imposant aux plus riches des taux d'imposition supérieurs à ceux des moins favorisés, l'État fait bien plus que de laisser l'injustice se développer ; il l'organise. Avec la progressivité, c'est la démocratie elle-même qui est en danger, puisqu'elle nie son fondement, à savoir l'égalité de tous les citoyens.

« Qu'une majorité, simplement parce qu'elle est majorité, se considère comme en droit d'appliquer à une minorité une règle à laquelle elle-même ne se soumet pas, constitue la violation d'un principe beaucoup plus fondamental que la démocratie même, puisque la démocratie repose sur lui. »³⁸⁷

Selon les détracteurs de l'impôt progressif, l'État offre donc la possibilité à la majorité d'opprimer une minorité, celle des classes sociales supérieures et, par-là même de mettre en danger la démocratie au nom d'un principe qui est non seulement dangereux en raison de son concept même, mais dont l'application n'a pas d'intérêt réel puisqu'elle ne parvient pas à l'effet escompté. La progressivité n'apporte que très peu de ressources supplémentaires à l'État et ne bénéficie pas aux plus défavorisés, mais aux classes moyennes et supérieures. Pour Hayek en effet, « non seulement les rentrées fiscales provenant de ce qui est prélevé sur les hauts revenus et particulièrement de ce qui est prélevé sur les très hauts revenus, représentent une part si faible de la recette totale qu'elles ne changent rien ou presque au poids supporté par le reste des contribuables, mais pendant de nombreuses années après l'instauration des taux progressifs, ce ne furent pas les plus pauvres qui bénéficièrent du système, mais les ouvriers qualifiés et les couches inférieures de la classe moyenne qui constituaient la majorité des électeurs »³⁸⁸.

Selon toute vraisemblance, Hayek considère la redistribution des richesses par le biais d'un impôt progressif comme une mesure électoraliste, qui n'a d'autre objectif que de

³⁸⁶ HAYEK Fr. A., *La constitution de la liberté*, (1993), *op.cit.*, p. 313.

³⁸⁷ *Ibid.*

³⁸⁸ *Ibid.*, p. 310.

rapporter des voix aux élus qui la votent ou la mettent en application. La progressivité de l'impôt ne profite donc pas à la classe sociale la moins favorisée, qui ne sert que de justification à la mise en place d'une telle mesure, mais bien à celle qui électoralement compte le plus, à savoir la classe moyenne. L'impôt progressif n'est que de la poudre jetée aux yeux des citoyens, nous dit Hayek, puisque selon lui, « le seul résultat majeur de cette politique a été de limiter fortement les revenus que pouvaient gagner ceux qui réussissent le mieux et de satisfaire le sentiment d'envie des moins riches »³⁸⁹. En mettant en pratique ce concept, l'État a donc quelque part leurré les moins riches en leur donnant l'illusion de justice qui, finalement, se retourne contre eux. Pour Hayek en effet, « il faudrait dire que l'illusion selon laquelle la progressivité permettrait de faire porter l'essentiel du fardeau par les riches, est pour beaucoup dans la rapidité avec laquelle elle s'est accrue, et a induit les masses à accepter des charges lourdes qu'elles n'auraient pas accepté sans cela »³⁹⁰. La charge fiscale ne pèse donc pas uniquement sur les plus riches, puisque l'augmentation de leurs impôts permet à l'État d'augmenter ceux qui pèsent sur « les masses », sans qu'elles s'en aperçoivent. La progressivité de l'impôt n'est donc, semble-t-il qu'une manière d'augmenter la charge fiscale tout en donnant l'impression de rétablir un certain équilibre dans la répartition des ressources au sein de la société. Ainsi la justice sociale est présentée par Hayek comme un leurre, une coquille vide tendant à illusionner « les masses ».

B. La critique hayekienne de la notion de « justice sociale »

Après avoir dénoncé l'illusion de la progressivité de l'impôt, c'est au tour de celle de la justice sociale d'être révélée. Hayek définit en effet la « justice sociale » comme une « corruption intellectuelle ». D'après lui, la « justice sociale » s'oppose à la « juste conduite individuelle », qui est indispensable à la préservation d'une « société paisible d'hommes libres », mais incompatible avec la justice sociale³⁹¹. Suivant Hayek, le bien-être de la collectivité ne peut être assuré par le biais de la justice sociale, mais uniquement par la justice individuelle. Comme nous l'avons vu ci-avant, l'harmonisation spontanée de la société n'est réalisable que si chaque individu continue à viser ses propres fins sans jamais être entravé par la volonté étatique ; c'est donc à l'individu de se

³⁸⁹ *Ibid.*

³⁹⁰ *Ibid.*

³⁹¹ HAYEK Fr., *Nouveaux essais de philosophie, de science politique, d'économie et d'histoire des idées* (1978), Paris, Bibliothèque classique de la liberté, Les Belles Lettres, 2008, pp. 101-102.

donner les règles d'action qui lui semblent être justes et de les suivre. Ce faisant, il participe à la fondation d'une société juste.

Par ailleurs, la justice sociale ne peut pas avoir de contenu puisqu'il est impossible de définir collectivement ce qui est socialement juste. Il n'y a que des fins particulières et individuelles, et pas de fins collectives que tous les membres d'une société chercheraient ensemble à viser. Selon Hayek, « personne n'a encore découvert la moindre règle générale dont on pourrait déduire ce qui est « socialement juste » [...] », dans le sens où tout ce que nous trouvons, ce sont des opinions individuelles intuitives sur l'injustice des situations particulières »³⁹². Si on ne peut pas fonder de définition générale de ce qui est collectivement ou socialement juste, chaque individu possède intuitivement une notion de ce qui est juste ou injuste dans telle ou telle situation. D'où vient cette intuition ?

Si nous considérons le jugement de ce qui est juste ou injuste comme un jugement moral, alors nous pouvons relier la conception hayekienne de l'intuition morale de chaque individu à la position kantienne développée dans *La métaphysique des mœurs*³⁹³. Pour Kant en effet, « [...] la raison humaine, dans le registre moral, peut être facilement conduite, même chez l'intelligence la plus commune, à une grande exactitude et précision [...] ». Il existerait donc une « intuition morale » partagée par le plus grand nombre, qui permettrait aux individus de distinguer entre ce qui est juste et ce qui est injuste. Chaque individu posséderait ainsi sa propre notion du juste et de l'injuste qui peut être la même que celle de son ami, de son voisin ou d'un étranger, mais en aucun cas, nous dit Hayek, nous ne pouvons parler de situations qui seraient « socialement justes » ; c'est-à-dire des situations qui seraient justes indépendamment du contexte personnel de celui qui les juge. En rejetant toute possibilité d'un accord entre tous les individus d'une société sur ce qui est juste ou injuste, Hayek rejette la notion même de « justice sociale », en la vidant de tout sens. Il n'y a de justice que pour l'individu, et non pour la collectivité. Ce qui résulte des différentes conceptions de justice individuelle, à savoir l'organisation spontanée de la société, n'est ni juste ni injuste, mais est en dehors du champ de la morale.

³⁹² *Ibid.*, p. 103.

³⁹³ KANT E., *La Métaphysique des mœurs*, trad. Alain Renaut, Fondation, Préface, Paris, GF, Flammarion, 1994, p. 57.

Hayek choisit d'évacuer la notion même de « justice sociale », non seulement parce que selon lui cette notion est vide de sens, mais aussi parce qu'il la considère comme inefficace. En effet, une société organisée sur un tel principe, conduirait nécessairement l'État à imposer une redistribution des richesses censée améliorer la condition des moins favorisés. Or, nous dit Hayek, la répartition inégale des richesses, conséquence de l'harmonisation spontanée du marché, est meilleure pour la société et par conséquent pour les plus défavorisés qu'une redistribution qui serait imposée par une volonté transcendante et arbitraire au nom d'une exigence morale découlant directement de la notion de « justice sociale », qui consisterait en le fait de prendre à ceux qui ont plus, pour donner à ceux qui ont moins. Hayek rejette toute institutionnalisation de la morale « Robin des bois » ; l'État ne peut en aucun cas utiliser la force pour imposer de l'extérieur une égalisation des conditions de chacun de ses membres, non seulement parce qu'une telle volonté ne serait pas efficace, mais aussi parce qu'elle pourrait être contre-productive, voire dangereuse.

C. La contre-productivité et la dangerosité de la redistribution des richesses

Demander à l'État d'intervenir dans le jeu de la catallaxie par le biais de la redistribution des ressources et des richesses équivaut à ne pas respecter les règles imposées par elle. Selon Hayek en effet, « si tous se satisfont des gains obtenus grâce à ce jeu, c'est tricher que d'invoquer les pouvoirs de l'État pour détourner en faveur d'individus ou de groupes le flux de biens »³⁹⁴. Le jeu de la catallaxie ne prend pas en considération la valeur intrinsèque de l'individu, mais sa réussite dans le jeu – celui qui rencontre le plus de succès en respectant les règles du jeu bénéficiera d'un revenu supérieur à celui de ceux qui ne parviennent pas à en tirer profit. C'est parce que les ressources ne sont pas distribuées à chacun en fonction des qualités que la société aura choisi de valoriser, que leur distribution (et non leur redistribution) est plus efficace que si elle découlait d'une volonté transcendante. L'un des buts du jeu, nous dit en effet Hayek, est de « faire l'usage le plus complet possible de diverses compétences, connaissances et situations d'individus inévitablement différents »³⁹⁵. La société toute entière, profite des inégalités intrinsèques aux relations interindividuelles, et ce grâce au jeu de la catallaxie qui oblige chacun à jouer avec ses propres avantages ou handicaps. Ceux-ci ne sont ni justes, ni injustes, ils sont simplement des accidents naturels, inhérents à l'individu.

³⁹⁴ HAYEK Fr., *Nouveaux essais de philosophie, de science politique, d'économie et d'histoire des idées* (1978), Paris, Bibliothèque classique de la liberté, Les Belles Lettres, 2008, pp. 110-111.

³⁹⁵ *Ibid.*, p. 111.

Cet argument de l'amoralité des inégalités naturelles entre les individus va être repris et développé par John Rawls dans la *Théorie de la justice*, mais dans l'objectif de justifier un rééquilibrage *a posteriori* de ces inégalités. Pour Rawls, si les qualités de chacun n'ont pas de valeur en soi, certaines sont cependant favorisées par la société qui les privilégie au détriment d'autres. Selon lui, « La répartition naturelle n'est ni juste, ni injuste mais naturelle. Ce qui est juste ou injuste c'est la façon dont les institutions traitent ces faits. La structure de base des sociétés fait sien l'arbitraire qui se trouve dans la nature »³⁹⁶. S'il est préférable dans la société dans laquelle nous vivons d'être valide et fort, ce n'est que parce que nous l'avons décidé ainsi ; il n'est pas *a priori* plus juste d'avoir deux jambes valides plutôt qu'une. Cependant, les institutions sociales favorisent certaines qualités naturelles au détriment d'autres et transforment ainsi les inégalités naturelles en inégalités de ressources. C'est pourquoi, nous dit Rawls, les principes de justice doivent s'appliquer en premier lieu à ces inégalités afin de rétablir l'égalité parmi les membres de la société. Il va donc falloir réparer les inégalités naturelles en donnant aux moins avantagés le plus d'avantages sociaux, ou du moins en faisant en sorte qu'ils bénéficient toujours de la répartition des avantages et des richesses.

Si Hayek et Rawls s'opposent sur la nécessité d'un rééquilibrage des inégalités naturelles par le biais d'avantages sociaux particuliers, ils sont pourtant en accord sur ce que Rawls appelle « le principe de différence », principe qui consiste en un « accord pour considérer la répartition des talents naturels comme un atout pour la collectivité pour partager l'accroissement des avantages socio-économiques que cette répartition permet par le jeu des complémentarités. »³⁹⁷ Les inégalités naturelles des hommes sont donc complémentaires, et servent la société qui bénéficie ainsi d'un éventail très large de qualités individuelles. Dans la « théorie de la justice comme équité » développée par Rawls, « les hommes sont d'accord de se servir des accidents de la nature et du contexte social dans la perspective de l'avantage commun »³⁹⁸. Les accidents de la nature ne sont que des accidents, ils sont en dehors du champ de la morale, et doivent être mis au service du bien commun. Chez Hayek aussi les inégalités naturelles, qu'il appelle « perspectives de départ », servent la société dans son ensemble et c'est « grâce à cette répartition inégale, [que] les pauvres obtiennent davantage dans une économie de

³⁹⁶ RAWLS J., *Théorie de la justice*, Paris, Point Essais, 2009, p. 133.

³⁹⁷ *Ibid.*, p. 132.

³⁹⁸ *Ibid.*, p. 133.

marché compétitive qu'ils n'obtiendraient dans un système dirigé centralisé. »³⁹⁹ La différence entre les deux théories réside dans le fait que Rawls envisage la possibilité que les inégalités naturelles nécessitent un rééquilibrage par la distribution d'avantages et de ressources aux plus défavorisés, tandis que chez Hayek, l'harmonisation spontanée qui résulte du frottement des différentes perspectives de départ est nécessairement la plus juste possible. Le premier envisage la possibilité, voire la nécessité d'une intervention de l'État dans la distribution des ressources, alors que le second la rejette *a priori*.

Si Hayek rejette l'interventionnisme étatique dans la régulation spontanée du marché, c'est d'abord parce qu'il n'est pas efficace, mais aussi parce qu'il est dangereux. Selon lui, tout interventionnisme procède nécessairement d'une volonté transcendante et par-là même arbitraire. Deux critiques peuvent être faites à la redistribution des richesses : elle prend par la force une partie des ressources des plus favorisés pour les redistribuer aux moins favorisés, nous dit Hayek et ce faisant, elle « conduit le gouvernement à traiter le citoyen et ses biens comme un outil de l'administration avec pour objectif d'atteindre les résultats définis pour des groupes définis »⁴⁰⁰. La redistribution des richesses par la fiscalité fait du citoyen un moyen pour parvenir à une fin, qui plus est injuste, puisqu'elle vise à améliorer la situation de certains groupes définis au détriment des autres.

L'argument kantien⁴⁰¹ est aussi utilisé par Robert Nozick pour critiquer et rejeter le principe même d'un impôt redistributif : « [Les individus] ne peuvent être sacrifiés ou utilisés pour la réalisation d'autres fins et sans leur consentement. Les individus sont inviolables. » Or, en prenant une partie du revenu gagné par les citoyens-travailleurs pour financer ses politiques de redistribution, l'État ne fait en réalité que légaliser le travail forcé. En effet, selon lui, « L'imposition sur les biens provenant du travail se retrouve sur un pied d'égalité avec les travaux forcés. Certaines personnes trouvent que cette thèse est de toute évidence vraie : le fait de prendre les gains de n heures de travail revient à prendre n heures de cette personne ; c'est comme si l'on forçait cette personne à travailler n heures pour quelqu'un d'autre. D'autres trouvent que cette thèse est absurde.

³⁹⁹ HAYEK Fr., *Nouveaux essais de philosophie, de science politique, d'économie et d'histoire des idées* (1978), Paris, Bibliothèque classique de la liberté, Les Belles Lettres, 2008, p. 115.

⁴⁰⁰ HAYEK Fr., *Droit, législation et liberté*, *op.cit.*, pp. 170-171.

⁴⁰¹ KANT E., « Agis de façon telle que tu traites l'humanité, aussi bien dans ta personne que dans la personne de tout autre, toujours en même temps comme fin, jamais simplement comme moyen. »

Et même ceux-là s'opposeraient à forcer des hippies au chômage à travailler au bénéfice de ceux qui sont dans le besoin »⁴⁰². Pour Nozick il y a donc un quasi-consensus sur le fait que l'imposition s'apparente à des travaux forcés, dans le sens où il s'agit de travailler pour autrui, et non pour soi ; personne n'oserait forcer qui que ce soit à travailler pour quelqu'un d'autre s'il ne le souhaite pas. Pourquoi alors contraindre les individus à donner une part des gains de leur activité professionnelle pour le bien de la collectivité ou de quelques individus particuliers ? Le système d'imposition, forçant l'individu à céder une part de ses revenus, fait de lui un moyen en vue d'une fin particulière : le financement des dépenses publiques. L'État, à la tête de ce système de spoliation, devient alors propriétaire non seulement des ressources d'un individu, mais aussi de l'individu tout entier : « Le fait de saisir les résultats du travail de quelqu'un équivaut à se saisir d'heures lui appartenant et à lui donner l'ordre de mener à bien diverses activités. Si les gens vous forcent à faire un certain travail, ou vous donnent un travail sans récompense, pendant une certaine période de temps, ils décident de ce que vous devez faire des buts que votre travail doit servir, sans s'occuper de vos propres décisions. Le processus par lequel ils prennent des décisions sur vous en fait, pour ainsi dire, les propriétaires partiels de vous-même : cela leur donne un droit de propriété sur vous »⁴⁰³. La volonté étatique de redistribution des richesses viole l'individu dans sa qualité de sujet en l'utilisant lui et ses ressources pour financer les avantages sociaux offerts aux moins favorisés.

Par-delà la réification de l'individu, qui ne devient qu'un outil pour la réalisation d'un projet de « justice sociale », c'est la volonté de planifier, d'ériger un modèle de distribution que fustige Nozick. Pour lui, « presque tout principe suggéré de justice distributive est organisé en modèle : à chacun selon son mérite moral, ou selon ses besoins ou sa production marginale, à quel point il a envie d'y arriver, ou la somme pondérée de ce qui précède, etc. »⁴⁰⁴. Or, une telle conception de la justice ne peut qu'impliquer « une intervention continue dans la vie des gens »⁴⁰⁵. C'est ce que formule aussi Hayek, en disant que si l'on cherchait à construire un modèle de redistribution des richesses, « il faudrait que l'État ait entièrement le contrôle de tout ce qui constitue le matériel et humain de tous »⁴⁰⁶.

⁴⁰² NOZICK R., *État, anarchie et utopie*, Paris, PUF, Coll. Quadrige, 1988, p. 215.

⁴⁰³ *Ibid.*

⁴⁰⁴ *Ibid.*, p.196.

⁴⁰⁵ *Ibid.*, p. 204.

⁴⁰⁶ HAYEK, Fr., *Droits, législation et liberté*, op.cit., p. 102.

À partir du moment où l'État décide de distribuer les richesses en fonction de certains critères déterminés *a priori*, il se doit ensuite d'abord de vérifier si ces critères sont respectés ou non, puis en fonction de ses observations, de donner ou de prendre des ressources. C'est donc bien la volonté de l'État qui déterminera les critères définissant la redistribution des richesses. Or, l'intervention d'une volonté implique toujours déjà le risque que cette volonté tombe dans l'arbitraire et décide alors de bafouer les droits et les libertés de certains membres de la société.

Cette idée est reprise par l'économiste français Pascal Salin qui soutient en 2014 comme en 1986⁴⁰⁷ une révision du système fiscal français. Dans la conclusion de *La Tyrannie fiscale*, il affirme « qu'une autre et seulement une autre politique est possible. Elle consisterait essentiellement à décider rapidement une profonde réforme fiscale pour supprimer ou au moins diminuer les impôts les plus désincitatifs »⁴⁰⁸. Celui-ci propose alors une réforme fiscale fondée dans un premier temps sur des propositions concrètes de diminution de la charge fiscale (diminution de la progressivité de l'impôt sur le revenu, suppression de l'ISF, etc.) pour découler dans un second temps sur une déréglementation : « C'est dans tous les domaines qu'il conviendrait de déréglementer afin de restaurer le sens de la responsabilité et de renforcer les incitations productives. La déréglementation ne signifie pas la dérégulation mais, bien au contraire, une meilleure régulation (spontanée) »⁴⁰⁹.

Pascal Salin met en garde contre la « tyrannie que la majorité » peut exercer sur les autres. La théorisation du rejet de l'impôt par les penseurs néo-libéraux a été reprise non seulement par des économistes mais aussi par des politiques français. En effet, « Philippe Auberger, inspecteur des finances et membre du RPR, publie ainsi en 1984 un ouvrage intitulé *L'Allergie fiscale* dans lequel Jacques Chirac, qui en rédige la préface, souligne que le poids des prélèvements obligatoires « menace la liberté des Français et constitue pour notre économie un pesant et dangereux handicap. » L'impôt est dangereux, il sclérose l'économie en empêchant les entreprises et les particuliers de produire de la richesse ; ce sont des arguments qui sont encore aujourd'hui régulièrement mis en avant par les militants antifiscaux. *L'Allergie fiscale* se termine

⁴⁰⁷ DELALANDE N., *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Paris, Seuil, 2011, p. 401.

⁴⁰⁸ SALIN P., *La Tyrannie fiscale*, Paris, Odile Jacob, 2014, pp. 319-320.

⁴⁰⁹ *Ibid.*, p. 327.

d'ailleurs sur un appel à la révolte lancé à tous les contribuables : « Contribuables de tout le pays, unissons-nous ! », travestissant ainsi le célèbre appel de Karl Marx. C'est par ailleurs dans les années 1980, en 1983 exactement, que fut relancée par Jacques Bloch-Morhange la Ligue des Contribuables, qui d'après Nicolas Delalande, était « restée assoupie depuis les années 1930 ». Les actions menées ainsi que les discours antifiscaux tenus et rendus publics par la droite ont conduit le gouvernement socialiste à « se converti(r) lui aussi à l'idée selon laquelle la pression fiscale aurait atteint un niveau excessif » à tel point que « le 15 septembre 1983, François Mitterrand s'engage publiquement, dans l'émission télévisée « l'Enjeu », à réduire d'un point de PIB les prélèvements obligatoires : « Trop d'impôt, pas d'impôt. On asphyxie l'économie, on limite la production, les énergies et je veux absolument, tout le temps où j'aurai cette responsabilité, revenir à des chiffres plus raisonnables »⁴¹⁰. Le discours néo-libéral a su imprégner les politiques fiscales françaises, de droite d'abord, puis de gauche, conduisant à l'état de fait relevé par Nicolas Delalande : « À la fin des années 1980, droite et gauche partagent une même ambition, la diminution des prélèvements obligatoires, mais aucune des deux ne parvient véritablement à inverser la tendance ». Quand certains impôts baissent ou disparaissent (l'impôt sur les grandes fortunes, la fiscalité sur les entreprises, etc.), d'autres augmentent (les cotisations vieillesse et maladies), mais les discours antifiscaux restent cependant centrés sur deux idées principales : « trop d'impôt tue l'impôt » et l'écueil de la tyrannie de la majorité sur la minorité la plus riche dans lequel pourrait tomber la démocratie fiscale.

Dans les démocraties, la volonté politique appartient au peuple et plus précisément à la majorité, qui a élu ses représentants. C'est donc cette majorité qui décide de la répartition des richesses, et le risque qu'elle le fasse en outrepassant les droits des minorités (ici les minorités les plus aisées) est toujours présent. Ainsi, nous dit Hayek, « la racine du mal est donc le pouvoir illimité de la législature dans les démocraties modernes, pouvoir que la majorité sera constamment forcée d'utiliser d'une manière que la plupart de ses membres pourrait ne pas désirer. Ce que nous appelons la volonté de la majorité est donc véritablement un artefact des institutions existantes, et tout particulièrement de l'omnipotence de la législature, qui ne peut qu'être conduite à faire des choses que la plupart des membres ne veulent pas vraiment par le mécanisme du

⁴¹⁰ *Ibid.*, pp. 402-403.

processus politique, simplement parce qu'il n'y a pas de limites formelles à ses pouvoirs »⁴¹¹.

Dans la tradition néo-libérale, une société juste est une société dans laquelle l'État n'intervient que très peu, voire pas du tout, dans l'organisation interne de la société. En rejetant l'ingérence de l'État dans l'économie, les néo-libéraux refusent à l'État le droit d'imposer une conception du bien qui lui serait propre. Comme pour Thoreau dont nous étudierions la position ci-après, une conception du bien ne peut être imposée à un individu que par lui-même. À chacun donc de défendre ce qui lui semble juste. Or, les systèmes fiscaux sont imposés aux citoyens-contribuables de manière transcendante, sous couvert du « consentement à l'impôt ». Or, au vu du coût de la fraude fiscale en France et dans tous les pays industrialisés, ce garde-fou qui est censé protéger le citoyen de l'arbitraire de l'État semble manquer sa finalité. La fraude et l'évasion fiscales sont des preuves apparentes de la non-adhésion du contribuable à l'impôt ; en ce sens, elles peuvent être pensées comme des actes militants, mais suivant un certain nombre de conditions. Quelles sont-elles ? Sous quelles conditions la fraude et l'évasion fiscales peuvent-elles être pensées comme des actions d'opposition politique à l'État ?

II. La contestation morale et politique de l'impôt

La finalité première des impôts est le financement de l'État et des dépenses liées à son bon fonctionnement – ou aux politiques que décide et poursuit le gouvernement. Par conséquent et on l'a déjà vu à plusieurs reprises ci-avant, refuser de payer l'impôt, c'est refuser de financer l'État et les actions du gouvernement. Nous pouvons relever deux niveaux d'opposition à l'État. Le premier consiste dans une opposition partielle, où le citoyen rejette simplement certaines actions ou certains axes politiques menés par le gouvernement, tandis que le deuxième consiste dans une opposition totale à l'État. C'est lui tout entier que le citoyen rejette, pensant alors qu'une société sans ordre imposé de manière transcendante est possible. Ces deux oppositions peuvent prendre la même forme, c'est-à-dire le rejet de l'impôt qui sert à financer non seulement les actions particulières de l'État mais aussi l'État lui-même et peuvent être soutenues par une seule et même personne. C'est le cas pour Henry David Thoreau.

⁴¹¹ HAYEK Fr., *Nouveaux essais de philosophie, de science politique, d'économie et d'histoire des idées*, op.cit., p. 171.

S'il explique, dans *La Désobéissance civile*, qu'il refuse de payer l'impôt parce qu'il ne veut pas financer la guerre que les États-Unis mènent contre le Mexique, il ouvre son traité sur ces mots : « De grand cœur, j'accepte la devise : « le gouvernement le meilleur est celui qui gouverne le moins » et j'aimerais la voir suivie de manière plus rapide et plus systématique. Poussée à fond, elle se ramène à ceci auquel je crois également : « que le gouvernement le meilleur est celui qui ne gouverne pas du tout » et lorsque les hommes y seront préparés, ce sera le genre de gouvernement qu'ils auront »⁴¹². Mais les hommes ne sont semble-t-il, pas encore prêts à accepter un gouvernement « qui ne gouverne pas du tout », une société libre, qui s'organiserait de manière intrinsèque et non pas verticalement. Si les hommes ne sont pas encore prêts à penser la société sans gouvernement, il est tout de même possible de le limiter en lui opposant sa propre conscience. S'il y a une chose que l'État ne peut prendre au citoyen, c'est sa conscience intime de ce qui est juste ou injuste et c'est cette conscience qui doit constituer le cadre de ce que l'État peut ou ne peut pas faire. Chacun a donc le droit de s'opposer à l'État, à partir du moment où il pense que celui-ci empiète sur sa conscience morale. C'est la conscience morale de Thoreau qui le guide dans sa décision de s'opposer à l'État en ne payant pas ses impôts. En refusant de financer une guerre qu'il considère comme injuste, il donne la priorité à sa conscience morale sur les lois imposées verticalement par l'État. S'agit-il pour autant d'un acte moral ? L'incivisme fiscal peut-il trouver une justification morale ?

A. L'opposition entre la conscience morale et le droit positif

À la manière de l'*Antigone* de Sophocle, Thoreau met en lumière l'existence d'une opposition entre plusieurs sources normatives. L'homme est en même temps sujet moral et sujet politique (citoyen), membre d'un ou plusieurs groupes, croyant, pratiquant ou athée. Pour chacune de ses identités, il choisit un certain type de règles à respecter – et toutes ces règles entrent parfois en opposition. L'individu citoyen peut très bien en même temps vouloir respecter les règles imposées d'en haut par l'État, tout en étant en désaccord avec certaines de ses politiques. Que doit-il faire alors ? Doit-il suivre sa conscience morale ou plutôt les lois étatiques ? C'est la question que pose Thoreau dans *La Désobéissance civile* : « Il existe des lois injustes : consentirons-nous à leur obéir ? Tenterons-nous de les amender en leur obéissant jusqu'à ce que nous soyons arrivés à

⁴¹² THOREAU H.D., *La Désobéissance civile*, présentation Noël Mamère, Paris, Ed. Le passager clandestin, 2009, p. 17.

nos fins – ou les transgresserons-nous tout de suite ? »⁴¹³. Faut-il prendre le temps de la réforme, amender les lois en les suivant ou alors faut-il rompre directement avec ces lois que l'on juge injustes ? Pour Thoreau, la réponse est simple : nous devons suivre ce que nous dicte notre conscience. Elle est le meilleur législateur, celui qui a la priorité sur toute autre source normative : « Je crois que nous devrions être hommes d'abord et sujets ensuite. Il n'est pas souhaitable de cultiver le même respect pour la loi et pour le bien. La seule obligation qui m'incombe est de faire bien. [...] La loi n'a jamais rendu les hommes un brin plus justes, et par l'effet du respect qu'ils lui témoignent les gens les mieux intentionnés se font chaque jour les commis de l'injustice »⁴¹⁴.

Thoreau préconise de hiérarchiser les sources normatives et ainsi de valoriser l'individu avant le « sujet » (au sens d'« assujetti » et non au sens de sujet moral). Il met en opposition les règles de conduites individuelles qui rendent les hommes plus justes, et les règles de conduites collectives et imposées à l'homme de manière transcendante. Le respect de la loi n'est pas le respect du bien ; il est possible de respecter la loi sans chercher à respecter le bien – tout comme il est possible de respecter le bien tout en refusant de respecter la loi. L'indépendance de ces deux sources normatives nous impose de hiérarchiser l'une et l'autre sous peine de ne pas avoir de principe d'action dans les cas où elles sont en opposition. Pour Thoreau, il est nécessaire d'ériger en principe d'action la règle selon laquelle le bien prime toujours sur la loi. Par conséquent, une action est jugée bonne si et seulement si elle vise le bien, même si pour ce faire, elle se détourne de la loi. Suivre une loi injuste simplement parce qu'elle est la loi est donc contraire à la morale – le respect de la loi ne fait pas de l'individu un sujet moral, mais simplement un commis de la justice dans les cas où la loi est juste, et de l'injustice dans les cas où la loi est injuste. L'agent moral est celui qui agit en suivant « la seule obligation qui [lui] incombe », à savoir « de faire bien ». Faire bien c'est viser le bien, tout en étant guidé par sa conscience individuelle.

Et « faire bien » doit parfois consister en une opposition radicale à l'État et aux politiques menées par le gouvernement. Quand la réforme est trop lente, il faut utiliser des moyens plus persuasifs : le refus de payer l'impôt et par-là même de financer l'État, peut être perçu comme le moyen le plus efficace pour le contraindre à amender des lois ou à changer les axes politiques de ses actions : « Les gens qui, tout en désapprouvant le

⁴¹³ *Ibid.*, p. 34.

⁴¹⁴ *Ibid.*, p. 24.

caractère et les mesures d'un gouvernement, lui concèdent leur obéissance et leur appui sont sans conteste ses partisans les plus zélés et par-là, fréquemment, l'obstacle le plus sérieux aux réformes. D'aucuns requièrent l'État de dissoudre l'Union, de passer outre aux injonctions du président. Pourquoi ne pas la dissoudre eux-mêmes – l'union entre eux et l'État – en refusant de verser leur quote-part au Trésor ? »⁴¹⁵.

Thoreau préconise au citoyen d'agir par lui-même plutôt que de demander à l'État de faire les réformes nécessaires. Pour qu'une réforme soit effective, il faut que le citoyen apprenne à s'opposer aux lois, en refusant de payer ses impôts. En défenseur de l'action non-violente, Thoreau choisit de refuser de « verser sa quote-part au Trésor » pour montrer son mécontentement face aux politiques menées par l'État ; cette méthode n'en est pas moins efficace, puisqu'elle prive l'État de ses ressources et l'empêche ainsi d'agir ou même de perdurer. Si le refus de l'impôt peut être considéré comme un outil de la révolte pacifique, il peut néanmoins conduire à la mise à mort de l'État qui est assis sur le financement procuré par les impôts.

L'acte antifiscal commis par Thoreau trouve sa justification dans la théorie de la priorité du bien sur la loi. Dans son ouvrage *La Désobéissance civile*, il explique en effet qu'il s'oppose au paiement de l'impôt parce qu'il refuse de financer les actions guerrières, et par conséquent meurtrières que mènent les États-Unis au Mexique. Consentir à payer ses impôts c'est cautionner et participer à l'utilisation que va en faire le gouvernement et, dans ce cas précis, cautionner une guerre qu'il juge injuste en participant à son financement : « Si un millier d'hommes devaient s'abstenir de payer leurs impôts cette année, ce ne serait pas une initiative aussi brutale et sanglante que celle qui consisterait à les régler, et à permettre ainsi à l'État de commettre des violences et de verser le sang innocent. Cela définit, en fait, une révolution pacifique, dans la mesure où pareille chose est possible »⁴¹⁶. Les mots sont prononcés : Thoreau invite ses concitoyens à mener une révolution pacifique qui passera par une contestation de l'impôt. Nous pouvons tout de même noter l'hésitation de notre auteur quant à la possibilité même d'une telle action ; cette hésitation se transformera en affirmation radicale de l'impossibilité de mener une révolution pacifique, quand il s'agira pour lui de lutter pour l'abolition de l'esclavage. Si toutes les révoltes politiques ne peuvent se contenter d'une contestation de l'impôt,

⁴¹⁵ *Ibid.*, p. 33.

⁴¹⁶ *Ibid.*, p. 39.

celle-ci demeure cependant efficace quand elle vise les dépenses de l'État ou le système fiscal dans son ensemble.

B. La contestation morale de l'impôt

Le système d'imposition peut être en lui-même un point de contestation, puisqu'il résulte d'un choix politique de l'État imposé par le haut aux citoyens. Il est alors tout à fait possible d'envisager, si l'on se fie à Thoreau, une contestation morale et militante de l'impôt qui passerait par un évitement illégal rendu public. En affirmant publiquement avoir éludé l'impôt en guise d'action contestataire face à un système d'imposition jugé injuste, le contribuable-citoyen se met donc dans la position d'un « désobéissant fiscal ».

C'est la position du professeur d'économie Bertrand Lemennicier, qui affirme sa résistance à l'impôt dans son article intitulé « L'évasion fiscale est-elle un devoir moral ? », publié dans la revue *Éthique* en octobre 2001⁴¹⁷. L'impôt y est présenté comme un vol, un abus de pouvoir justifiant soit la révolte fiscale qui nécessite une action collective, soit l'évasion ou la fraude fiscales menées individuellement. Si l'individu-citoyen n'est pas satisfait de la manière dont sa contribution aux ressources de l'État est dépensée, il peut choisir de ne pas payer l'impôt. En calquant sa résistance aux prélèvements obligatoires sur la position soutenue par Henri David Thoreau, Bertrand Lemennicier justifie la fraude et l'évasion fiscales, en tant qu'elles peuvent être pensées comme un acte de résistance légitime opposé à un État considéré comme illégitime, ou du moins à une action étatique jugée illégitime. En revanche, nous explique Bertrand Lemennicier, si la « qualité des services rendus par les gouvernants en contrepartie d'un impôt n'était pas contestée, ne pas payer l'impôt deviendrait une conduite immorale voire irrationnelle »⁴¹⁸.

Deux notions sont centrales dans cet argument : celle de « services » et celle de « consentement ». Le consentement ne porte pas seulement sur l'impôt, mais aussi sur les services. Si l'individu consent aux dépenses publiques servant à financer les « services » et qu'il choisit d'en profiter, il est alors contraint de consentir à l'impôt. Si,

⁴¹⁷ LEMENNICIER B., « Fisc et éthique : redistributeur ou prédateur ? », *Entreprise éthique* (Éthique Éditions), n° 15, octobre 2001.

⁴¹⁸ *Ibid.*

en revanche, il n'est pas en accord avec la manière dont les dépenses publiques sont réparties, et s'il choisit de ne pas bénéficier des services publics, rien ne l'oblige alors à payer ses impôts.

Si l'on en croit Bertrand Lemennicier, la justification de la fraude ou de l'évasion fiscale ne peut pas être fondée sur une rationalité purement utilitariste, mais doit s'inscrire dans une rationalité axiologique. La notion de « consentement » est au centre de la justification morale de l'incivisme fiscal et peut prendre deux formes différentes : le consentement à l'impôt et le consentement aux dépenses fiscales. En effet, certains contribuables, et c'est le cas de Thoreau ou de Lemennicier, rejettent l'impôt en tant qu'il est un outil pour financer les dépenses particulières choisies par l'État – ce n'est donc pas l'impôt en lui-même qui est contesté, mais la manière dont il est utilisé. Si Thoreau refuse de payer un impôt qui servira à payer une guerre qu'il trouve injuste, Lemennicier inscrit l'acte de résistance à l'impôt dans la remise en cause de la définition des services publics. Il questionne en effet leur fondement collectif, s'opposant ainsi à la définition que donne Léon Walras⁴¹⁹ de l'impôt : « L'impôt est la contribution des individus aux dépenses nécessitées par les services de l'État, les services d'État étant ceux qui intéressent également tous les individus. »

L'argument des services publics est très régulièrement sollicité dans la contestation du système fiscal et notamment sous l'angle de leurs coûts. Alain Mathieu, ancien Président des « contribuables associés » nous expliquait en effet lors d'un entretien qu'une baisse des impôts devait nécessairement s'accompagner d'une rationalisation des services publics afin d'en réduire le coût : « *Notre mission c'est de faire appliquer des articles de la Déclaration des Droits de l'Homme qui disent que « les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes l'intérêt des impôts ».* Et donc nous nous attachons à la baisse des impôts mais essentiellement sous un angle qui est celui de la baisse de la dépense publique. Cela ne sert à rien de baisser les impôts si on ne baisse pas les dépenses publiques, sinon ça crée des déficits qui correspondent à des impôts futurs qu'il faudra bien payer. Et donc notre objectif principal est de dénoncer les gaspillages des dépenses publiques »⁴²⁰.

⁴¹⁹ WALRAS Léon, *Théorie critique de l'impôt*, Paris, Librairie de Guillaumin et Cie éditeurs, 1861.

⁴²⁰ Cf. Annexe 3, « Liste des entretiens avec les contribuables », p. 333.

Comme nous le verrons au chapitre VI⁴²¹, le constat d'Alain Mathieu semble aller dans le sens de notre enquête. En effet, les répondants estiment à 80% que les impôts récoltés par l'État sont mal utilisés. S'il n'est pas dit clairement que les dépenses publiques sont jugées trop importantes, il est tout de même possible de relier les représentations de nos répondants à l'affirmation d'Alain Mathieu dans le sens où la mauvaise utilisation des impôts s'apparente à une forme de gaspillage. Suivant Alain Mathieu, mais aussi Thoreau ou Lemennicier, le système fiscal tel qu'il est imposé aux citoyens en France est problématique justement parce qu'il leur est imposé. Les citoyens-contribuables n'ont en effet aucun pouvoir décisionnaire sur l'utilisation des sommes récoltées par l'impôt. C'est d'ailleurs ce que nous montrent les résultats de notre enquête, comme nous l'exposerons au chapitre VI. Est-il possible de donner aux citoyens-contribuables « le droit de constater par eux-mêmes l'intérêt des impôts » ? Un consensus entre tous les citoyens sur ce que devraient être les services publics est-il possible ? Les citoyens devraient-ils avoir le choix de financer les services publics qui les avantagent personnellement ?

Le choix du citoyen-contribuable de contribuer ou non devrait être corrélatif de son choix à bénéficier ou non des services publics. Chacun pourrait donc donner son avis sur ce que devraient être les services publics, sur ce qu'ils devraient recouvrir, puis payer les impôts permettant de financer ces services publics en particulier. Chez Lemennicier l'intervention du contribuable à l'intérieur du système fiscal et du choix des dépenses publiques doit se faire en aval : l'État décide de créer des services publics en fonction de ce qu'il pense être le besoin de tous les citoyens ; il demande ensuite aux citoyens une contribution pour financer les services dont il aura ensuite l'usage. Cette position soutenue par Bertrand Lemennicier n'est qu'une des représentations sociales possibles de l'impôt et fait écho à la conception de « l'impôt-échange », c'est-à-dire de l'impôt pensé comme un échange de services dont le contribuable est le bénéficiaire. Pour Marc Leroy, cette représentation particulière de l'impôt trouve son application dans « les redevances payées pour l'utilisation de certains services [...] La conception de l'impôt-échange est congruente avec la théorie des groupes de pression qui revendiquent des avantages fiscaux »⁴²².

⁴²¹ Chapitre VI, tableau 30, p. 288.

⁴²² LEROY M., *L'impôt, l'État et la société*, op.cit., p. 252.

Si la représentation de l'impôt comme échange trouve son application dans des choix politiques concrets, elle doit cependant composer, comme nous l'avons démontré dans les chapitres précédents, avec d'autres représentations tout aussi effectives. Ces représentations sont réunies par Marc Leroy dans le tableau ci-dessous⁴²³ :

Tableau 26 : Les représentations de l'impôt dans la société

IMPÔT INDOLORE	Ce n'est pas une représentation sociale (exemple, mais pas toujours, des impôts indirects : TVA...).
IMPÔT-TRIBUT	Le fardeau de l'impôt est ressenti comme insupportable.
IMPÔT-CONTRAİNTE	La charge fiscale est ressentie comme trop lourde.
IMPÔT-OBLIGATION	L'impôt est versé à l'autorité publique (un des deux piliers de la formation de l'État fiscal en Europe) : conception des juristes.
IMPÔT-ÉCHANGE	L'impôt est le prix à payer par le contribuable pour le bénéfice (services) qu'il reçoit de la collectivité (conception économique).
IMPÔT-CONTRIBUTION	Le contribuable juge légitime de financer les institutions ou les politiques publiques : forme politique du consentement à l'impôt.

Source : Leroy, L'impôt, l'État et la société, Paris, Economica, 2010, p. 252

Suivant la représentation de l'impôt comme échange, il est tout à fait envisageable que certains contribuables ne souhaitent pas utiliser ces services publics ou ne souhaitent simplement profiter que d'une petite part d'entre eux. Dans ce cas, le bénéfice attaché aux services publics est moins important que leur coût pour ces contribuables et ceux-ci devraient pouvoir choisir de ne pas payer l'impôt ou bien en s'évadant fiscalement, ou bien en fraudant. La décision de payer ou de ne pas payer l'impôt se fonde sur le calcul des bénéfices que peut procurer le financement des services publics. Soit l'impôt que doit payer le contribuable est moins important que les bénéfices qu'il peut tirer des services publics, et dans ce cas il est plus rationnel pour lui de payer l'impôt ; soit les services publics lui offrent un bénéfice moins important que la somme déboursée pour les financer et il est alors plus rationnel pour lui de ne pas payer ses impôts.

⁴²³ Il est possible de rajouter à cette liste « l'impôt comme devoir de solidarité », théorisé par Léon Bourgeois dans la définition du solidarisme. L'impôt y est alors présenté comme un des moyens pour la construction d'une société juste, fondée sur un « quasi-contrat social » obligeant les citoyens à participer à un effort de solidarité collective, afin de rembourser la dette qu'ils ont contractée avec les générations passées. Cf. Léon BOURGEOIS, *Solidarité*, Paris, Hachette Livre BNF, 2013. Sur « l'apport de la conception de l'obligation fiscale, l'impôt comme devoir de solidarité » ; voir aussi Audrey ROSA, *op.cit.*, chap.2, section 1, paragraphe second, pp. 103-118.

En disant cela, Lemennicier pose la question de la justice sociale et semble ainsi, comme Hayek l'a fait avant lui, remettre en cause la possibilité même de son existence. C'est le cas aussi de Thoreau, qui fonde sa contestation fiscale sur la critique de l'utilisation des sommes récoltées par l'impôt, préférant alors participer à sa manière à l'amélioration des conditions de la société, c'est-à-dire en éduquant les enfants en tant que professeur plutôt qu'en remplissant ses obligations fiscales. Partant de cette affirmation, et si chacun peut choisir la manière dont il va contribuer au bien-être de la société, il semblerait alors que la justice ne puisse jamais être sociale, mais plutôt toujours particulière. Doit-on vraiment accepter l'impossibilité d'une justice sociale, ou peut-on imaginer une véritable participation du citoyen à l'intérieur du système fiscal, par exemple en lui offrant la possibilité de déterminer les conditions de la justice sociale en amont – c'est-à-dire au moment de l'élaboration des politiques de dépenses publiques ? Plutôt que de penser l'action du contribuable en aval en lui permettant de ne payer que ce qui lui semble juste, à savoir la valeur qu'il estime être celle des services mis à sa disposition, ne devrait-on pas plutôt penser l'action du contribuable comme intervenant en amont, au moment de la détermination des besoins des citoyens ?

C'est la position de Proudhon, qui pense l'intervention du citoyen-contribuable dans les politiques fiscales sur le mode d'une demande de services publics particuliers formulée à l'État : « L'État est un échangiste d'une espèce particulière, qui rend, moyennant salaire, les services qu'on lui demande ; qui par conséquent n'a pas le droit de les imposer : voilà tout. Aux citoyens de s'entendre entre eux, dans leur prudence et sagesse, et selon les formes les plus amiables sur l'espèce de service qu'ils veulent demander à l'État. »⁴²⁴. L'État rend donc des services aux citoyens-contribuables, à hauteur de ce qu'ils paient ; en cela il est un « juste prix », puisqu'il ne doit pas coûter plus cher ou moins cher que le service dont va bénéficier le contribuable : « En d'autres termes, l'impôt, d'après notre définition, à laquelle il faut toujours revenir, étant un échange entre les citoyens et l'État, la redevance par chacun doit être égale à sa participation »⁴²⁵.

Proudhon s'oppose par conséquent lui aussi à un rééquilibrage des ressources par le biais d'un impôt progressif sur le revenu, définissant la progressivité comme « la désorganisation de la société par l'impôt, la plus brutale qui se puisse imaginer, et sans

⁴²⁴ PROUDHON P.-J., *Théorie de l'impôt* (1860), Texte commenté et présenté par Thierry Lambert, Paris, L'Harmattan, Coll. Logiques juridiques, 1995, p. 79.

⁴²⁵ *Ibid.*

le moindre élément, sans la plus petite étincelle de réorganisation »⁴²⁶. Tout comme les néo-libéraux, Proudhon juge l'impôt progressif comme un danger pour la société, puisqu'elle la « désorganise », en instaurant une inégalité là où il devrait y avoir égalité de tous. « Ainsi l'impôt progressif se résout, quoi qu'on fasse, en une défense de produire, en une confiscation, à moins que ce ne soit, pour le peuple, une mystification. Ce serait l'arbitraire, sans limite et sans frein, donné au Pouvoir sur tout ce que le Droit moderne a affranchi des atteintes du pouvoir, la liberté, le travail, l'industrie, l'invention, l'échange, la propriété, le crédit, l'épargne, si ce n'était la plus folle et la plus indigne des jongleries »⁴²⁷.

Proudhon critique vivement l'impôt progressif, non seulement parce qu'il porte atteinte à la liberté économique dans un sens général, mais aussi parce qu'il est une mystification, de la poudre jetée aux yeux du peuple pour que celui-ci ne se rende pas compte qu'il paie finalement plus que les plus favorisés : « N'est-il pas évident que l'impôt, bien qu'il aille de plus en plus vite pour le riche, de plus en plus lentement pour le pauvre, tourne néanmoins toujours dans le même sens, toujours à rebours de l'égalité et conséquemment de la justice ? Rien n'est changé dans l'esprit de la législation fiscale : *C'est toujours, comme dit le proverbe, au pauvre que va la besace, toujours le riche qui est l'objet de la sollicitude du pouvoir* »⁴²⁸.

C'est donc, selon Proudhon, toujours sur les moins favorisés que pèse l'injustice, même si le système fiscal est organisé de telle sorte que le peuple pourrait penser l'inverse. La progressivité de l'impôt est donc un danger. En donnant l'apparence d'une égalisation des conditions, elle entretient en effet les inégalités de faits entre les citoyens. La question à laquelle essaie de répondre le système fiscal au moment où écrit Proudhon est, selon lui, non pas de savoir comment « ruiner les riches en ne demandant rien aux pauvres », mais de « laisser subsister néanmoins les rapports sociaux, qui sont, comme nous l'avons dit, des rapports d'inégalité »⁴²⁹.

Si Proudhon s'oppose donc à la progressivité de l'impôt, il affirme néanmoins la nécessité de l'impôt, sans lequel l'État ne pourrait subsister. « Tel est le point de départ.

⁴²⁶ *Ibid.*

⁴²⁷ PROUDHON P.-J., *Système des contradictions économiques*, chap. VII.

⁴²⁸ PROUDHON P.-J., *Théorie de l'impôt* (1860), Texte commenté et présenté par Thierry Lambert, Paris, L'Harmattan, Coll. Logiques juridiques, 1995, p. 181.

⁴²⁹ *Ibid.*

La société ne subsiste qu'à la condition de se constituer un gouvernement. Ce gouvernement, quelle qu'en soit la forme, veut être entretenu. Or, qui peut subvenir à ses dépenses ? Les citoyens par leurs cotisations, c'est-à-dire par leur travail [...] »⁴³⁰.

C'est donc aux citoyens que revient le financement de l'État, et par-là même des services publics dont ils peuvent bénéficier. Ceux-ci ont donc un rôle à jouer dans la détermination de ceux-là. De quels services publics ont besoin les citoyens ? C'est à eux de le déterminer et de demander à l'État d'exécuter leur volonté, à la manière d'un artisan qui doit répondre à la demande de celui qui paie le service rendu. Le citoyen ne peut faire n'importe quelle demande à l'État ; il faut, nous dit Proudhon, « [...] que ces services répondent à des besoins réels, que l'intérêt public les réclame ; en termes techniques, qu'ils soient reproductifs d'utilité »⁴³¹. C'est-à-dire que les services publics doivent répondre à un besoin des citoyens, qui consentiront par conséquent à donner une contrepartie financière à l'État sous la forme d'un impôt. Proudhon considère donc l'impôt comme un échange, tout comme le fait Lemennicier, mais si le premier envisage la possibilité pour le citoyen-contribuable d'intervenir en amont dans la détermination des besoins auxquels les services publics devront répondre, le second ne lui offre comme marge de manœuvre qu'une non-intervention en aval, puisqu'il s'agit pour le contribuable mécontent de ce qu'il débourse pour financer des services publics dont il préférerait ne pas se servir, de ne pas payer ses impôts. Mais ce n'est pas la seule différence déterminante entre ces deux résistants à l'inflation des services publics. Chez Proudhon en effet, les citoyens-contribuables déterminent collectivement les services publics qu'ils désirent financer par le biais de l'État, tandis que Lemennicier, fait le choix de l'action individuelle : « À lire Adam Smith ou Jean-Baptiste Say⁴³², un impôt qui devient excessif par rapport à la richesse est une spoliation, un vol, un abus de pouvoir et justifie manifestement la révolte fiscale. A défaut de révolte fiscale, qui implique une action collective difficile à mener, l'évasion fiscale plus individualisée se trouverait-elle aussi, du même coup, légitimée »⁴³³. La révolte fiscale, action collective,

⁴³⁰ *Ibid.*

⁴³¹ *Ibid.*, p. 48.

⁴³² "Ainsi, en supposant que les citoyens puissent jouir de toute la sécurité ; désirable moyennant cent francs de contribution par famille, si on leur faisait payer plus que cette somme, ce surplus pourrait passer comme un prix exagéré ; injuste, illégitime, de l'avantage qu'on leur procurerait ; ce serait une spoliation. Remarquez, messieurs, que ce principe d'équité naturelle est également vrai, quelle que soit la forme du gouvernement ; et qu'une contribution qui le viole est aussi bien illégitime, votée par une chambre des communes d'Angleterre, qu'établie en vertu d'un ukase de l'autocrate de toutes les Russies." SAY Jean Baptiste, *Cours Complet d'Economie Politique*, Paris, Guillaumin, 1852.

⁴³³ LEMENNICIER B., *op.cit.*

est plus difficile à mener que l'évasion ou la fraude fiscale, action individualiste. Est-ce là un aveu de l'égoïsme du fraudeur ou simplement une constatation de l'inexorable individualisme de notre époque qui a pour conséquence l'impossibilité des individus à partager un enthousiasme pour des causes communes ?

Lemennicier n'en dit pas plus, mais il nous permet tout de même de relever l'important écart entre sa théorie et celle développée par Proudhon, aussi bien dans leur construction que dans leurs enjeux. Nous avons donc affaire corrélativement à une logique collective où le citoyen participe de la construction de la politique des dépenses publiques d'un côté, et à une logique individualiste de l'autre, suivant laquelle chaque contribuable peut choisir de ne pas payer des services mis à disposition de tous. Si le contribuable fait le second choix, il sait pertinemment que les services publics peineront à être financés et que les citoyens qui en ont besoin risquent soit de ne plus pouvoir en profiter, soit de devoir payer plus pour les conserver.

Si chez Proudhon la possibilité de fonder le financement de l'État sur un contrat social persiste, Bertrand Lemennicier semble quant à lui le remettre en cause en offrant le droit au contribuable insatisfait de frauder les impôts. Or, c'est sur la base même du contrat social qu'il propose de repenser les contributions obligatoires. Le contrat passé verticalement entre l'État et les citoyens peut-il être la source même de la justification de la fraude fiscale ? Faut-il alors redéfinir le consentement à l'impôt ?

III. De la contestation morale de l'impôt au contrat social fiscal

Au début de ce chapitre, nous nous interrogeons sur le conflit normatif que peut vivre un sujet moral. Doit-il d'abord suivre les règles édictées par l'État ou les normes que lui dicte sa conscience morale ? Notre enquête nous a permis de montrer qu'il existe chez les contribuables-citoyens une forme de conflit normatif entre d'un côté les valeurs collectives qui sous-tendent l'impôt et de l'autre l'individualisme égoïste sur lequel se fondent les théories néo-libérales. Ainsi, si les citoyens adhèrent à l'idée générale de l'impôt comme accélérateur du bien collectif, ils n'hésiteraient cependant pas à saisir une opportunité de fraude qui s'offrirait à eux. Si les valeurs peuvent guider le comportement fiscal des contribuables, c'est l'intérêt individuel qui est tout de même premier. En effet, chacun souhaite d'abord augmenter son propre bien-être avant de penser à celui des autres. Chacun se fait donc sa propre opinion de ce qui est juste ; est

donc considéré comme juste un système fiscal dans lequel je ne suis pas lésé par rapport aux autres contribuables. C'est donc à partir de sa propre position dans la société que le contribuable va construire sa représentation d'un système d'imposition juste. Comment ces différentes conceptions du juste peuvent-elles alors cohabiter ? Quel type de contrat social fiscal peut être induit d'une conception particulariste du juste ?

A. Dépasser la posture du « passager clandestin »

Avec Thoreau, nous avons vu que le comportement du contribuable face à l'impôt peut faire l'objet d'une normativité particulariste. Chaque contribuable peut en effet refuser de remplir les obligations fiscales induites par la vie en communauté si sa conscience morale le pousse à le faire. Mais cela ne l'empêche pas de participer au bien-être de la collectivité, en contribuant autrement. S'opposer à l'État en refusant de payer ses impôts n'induit pas nécessairement une nuisance pour la société ; c'est aussi ce qu'exprime Bertrand Lemennicier. Pour lui en effet, le refus de payer ses impôts ne peut être justifié que s'il s'accompagne d'une contestation et d'un non-usage des services publics. Le citoyen se doit de ne pas porter préjudice à la société en endossant le rôle de *free rider* ou de « passager clandestin » : « En revanche, si la qualité des services rendus par les gouvernants en contrepartie d'un impôt n'était pas contestée, ne pas payer l'impôt deviendrait une conduite immorale, voire irrationnelle. Celui qui ne paie pas l'impôt agit alors comme un *free rider*, car si les autres paient l'impôt, il profite des services rendus sans en supporter le coût, faute de pouvoir l'exclure des bénéfices offerts par le gouvernement ». Pour Mancur Olson, à l'origine de la théorie du passager clandestin, l'individu rationnel cherche d'abord à aller dans le sens de son intérêt propre, ce qui implique la volonté de profiter de ce que peut lui offrir le collectif, en participant le moins possible aux efforts pour améliorer les conditions de vie de tous les autres citoyens. Rapportée à l'impôt, cette théorie donne à voir une conception de l'individu comme cherchant à profiter autant que possible des avantages offerts par les services publics tout en contribuant le moins possible, voire pas du tout, à leur financement. La non-contribution ou la contribution partielle d'un individu isolé est relativement sans conséquence sur le groupe des contribuables (c'est-à-dire qui contribuent au financement de l'État, par le biais de quelque impôt que ce soit), puisque le manque à gagner se répartit sur un nombre très important d'individus. Par ailleurs, tant qu'il ne subit pas de contrôle fiscal, le comportement du *free rider* ne le pénalise que très peu puisque personne ne peut lui interdire de bénéficier des services publics qui, par essence

profitent nécessairement à tous. Cependant, ce comportement est conditionné au comportement des autres contribuables, puisqu'il n'est possible que s'ils remplissent leurs obligations fiscales. S'il est préférable pour la société que tous les citoyens portent une partie de la charge fiscale, il est pour autant plus avantageux pour certains contribuables de ne pas contribuer, tout en comptant sur les autres pour le faire. Cela lui permet une maximisation optimale de son intérêt et bien-être personnel, puisqu'il peut ainsi « gagner sur les deux tableaux ».

Cette théorie est portée par la tradition de la *Théorie des choix publics* et notamment par James Buchanan, qui en est le fondateur⁴³⁴. Pour lui en effet, « chacun peut obtenir plus d'utilité si tout le monde obéit à la loi adoptée, mais chaque personne individuellement trouvera avantageux pour elle de violer la loi et de ne pas respecter les limites de comportement fixées par le contrat »⁴³⁵. Si chacun peut trouver plus d'avantages à agir dans le sens de son intérêt propre, plutôt qu'en suivant les règles imposées par la collectivité pour son bon fonctionnement, il est plus rationnel pour l'individu de ne suivre que son intérêt. Suivant cette théorie, l'agrégation des intérêts particuliers ne constitue pas l'action collective, puisque même s'il existe un intérêt du groupe, c'est toujours l'intérêt individuel qui guide l'action de chacun.

Dire que c'est l'intérêt individuel qui guide l'action individuelle à l'intérieur de la société implique alors l'impossibilité d'une justice sociale établie sur les bases d'un contrat. Or, il est tout de même remarquable qu'une grande majorité des membres de la société se soumette aux lois ou aux réglementations. Faut-il voir dans le respect des règles imposées par l'État une volonté de contribuer au bien-être collectif, ou une manière d'assurer son intérêt propre ? Ne peut-on pas d'ailleurs penser, à la manière de Mandeville et des théoriciens du marché, que « les vices privés font le bonheur public »⁴³⁶ ?

Chez Lemennicier, le comportement du citoyen doit être non seulement rationnel, mais aussi moral. Rappelons en effet que s'il choisit de ne pas contribuer au financement des services publics, il se doit aussi de ne pas en profiter. C'est aussi ce que dit Alain Wolfersperger dans une communication à l'Université d'été de la Nouvelle

⁴³⁴ Sur cette question, voir BUCHANAN J., TULLOCK G., *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*, Liberty Found Inc., 1962.

⁴³⁵ BUCHANAN J.M., *Les Limites de la liberté. Entre l'anarchie et le Léviathan*, op.cit., p. 31.

⁴³⁶ MANDEVILLE, *La Fable des abeilles*, Tomes 1 et 2, Paris, Vrin, 1998.

Économie⁴³⁷ : « Le fait de choisir de ne pas payer d'impôt entraîne pour moi un devoir. Ce devoir c'est celui de ne pas continuer à profiter des biens et services dont l'État finance la production ou la fourniture. Je ne suis en effet pas moralement fondé à prétendre gagner sur les deux tableaux : exploiter au maximum les ressources offertes par l'activité de l'État et préserver au maximum mes revenus personnels de tout prélèvement forcé de sa part ». Suivant ce professeur d'économie, il n'est pas moral de « gagner sur les deux tableaux », mais il n'est pas immoral de gagner sur l'un des deux. L'intérêt individuel peut être à la source de l'action au sein du collectif, si et seulement si l'individu ne gagne pas au détriment des autres. Dire cela induit que tous les comportements ne sont pas moralement tolérables au sein de la société et qu'il y a donc certaines règles morales à respecter. Dire cela, n'est-ce pas déjà construire les jalons d'un contrat social ?

Il s'agirait alors de définir un contrat social fondé sur une volonté d'aller d'abord dans le sens d'un intérêt particulier, tout en intégrant la nécessité de ne pas atteindre au bien-être de la société. Peut-on le fonder sur le principe libéral « la liberté des uns s'arrête là où commence celles des autres » ? L'individu est libre d'agir tant que sa liberté d'action n'empiète pas sur celle d'autrui – ou celle de la collectivité, pensée comme une agrégation « d'autres ». Les contributions obligatoires devraient alors offrir à l'individu le droit de chercher à maximiser son utilité propre dans la limite de la non-nuisance à autrui. Le contrat social serait donc relativement simple puisqu'il poserait d'abord le contenu des droits individuels et déterminerait dans un second temps les règles de vivre ensemble.

B. L'impôt comme contrat

Suivant Buchanan, dans le domaine des finances publiques, il s'agirait d'attribuer d'abord les droits individuels dans un premier « contrat constitutionnel », puis de définir ensemble les besoins de tous et les services publics qui devront y répondre, ainsi que les dépenses qu'il faudra engendrer pour les financer : « Cette analyse suggère qu'un « contrat social », défini comme l'ensemble des négociations impliquant tous les membres d'une communauté donnée, peut prendre place théoriquement à deux niveaux :

⁴³⁷ WOLFERSPERGER A., *La Fraude fiscale peut-elle être légitime ? Un point de vue Kantien*, communication à la 20^{ème} université d'été de la Nouvelle Économie, Aix-en-Provence, septembre 1997.

d'abord à celui, initial, du contrat constitutionnel, où un accord est passé sur une attribution de droits individuels ; puis à celui du contrat post-constitutionnel, où les individus s'entendent sur les quantités et sur les coûts des biens et des services collectivement consommés »⁴³⁸.

Dans le contrat social défini par Buchanan l'individu est premier mais en prenant part au choix des dépenses et des services publics dans un second temps, il participe à la définition du bien et du bien-être collectif. En déterminant lui-même ce que l'impôt doit financer, il serait alors irrationnel de ne pas remplir ses obligations fiscales.

Pour Lemennicier, la contestation de l'impôt découle de la non-inclusion du citoyen à l'intérieur de l'élaboration des règles fiscales. Le pseudo contrat social auquel adhèrent théoriquement les citoyens en naissant dans un État ne suscite pas leur adhésion ; cette situation est injuste puisque le consentement devrait être conditionné à l'acceptation effective du contrat social, ce qui n'est pas le cas dans les démocraties contemporaines. Le consentement ne peut pas être obligatoire, sinon il n'est plus consentement. Or, dans le système fiscal fondé sur l'idée de contributions obligatoires, le citoyen est contraint de contribuer, puisque ne pas contribuer conduit à une condamnation et à une sanction administrative et/ou pénale. Le consentement n'est pas un véritable consentement, mais est arraché au citoyen avec violence, tout comme le contrat social n'en est pas réellement un puisqu'il est imposé à toute personne naissant postérieurement à ce contrat. Si l'impôt n'est pas consenti, il s'apparente alors à du travail forcé et par-là même à « une violation des droits individuels », comme le dit Lemennicier. « L'impôt faute d'être consenti est fondamentalement une violation des droits individuels. La démarche de l'individu, comme pour l'objecteur de conscience, est déontologique car il refuse par principe (celui du consentement) de payer l'impôt même si la conséquence pour l'individu est de finir ses jours en prison ».

Pour Bertrand Lemennicier le refus de payer l'impôt est une démarche déontologique, en tant que cet acte est soutenu par le principe du « consentement » pensé comme valeur absolue. C'est donc au nom du consentement à l'impôt que l'individu doit pouvoir s'opposer à un système fiscal qui lui a été imposé de manière transcendante sans qu'il puisse effectivement y consentir. Ce faisant, en tant qu' « objecteur de conscience », il doit faire passer le message de l'illusion du consentement, notion-coquille qui permet

⁴³⁸ BUCHANAN J.M., *Les Limites de la liberté. Entre l'anarchie et le Léviathan*, op.cit., p. 39.

simplement à l'État d'asseoir l'impôt. Contribuer n'est pas consentir, mais le vrai consentement impliquerait nécessairement une contribution. En effet, suivant Lemennicier et Wolfersperger, si l'individu a le devoir de ne pas consommer les services publics qu'il choisit de ne pas financer, alors dans le cas inverse, s'il participe et par-là même consent à la détermination des « quantités et sur [l]es coûts des biens et des services collectivement consommés »⁴³⁹, il est moralement obligé de participer à leur financement.

Il est nécessaire ici de réintroduire la distinction entre l'impôt-contribution et l'impôt-redistribution. Comme nous l'avons vu précédemment avec les théories néo-libérales entre autres, c'est le second type d'impôt qui est particulièrement décrié. Aucun théoricien ne rejette absolument l'impôt, puisqu'il est admis qu'il permet à l'homme de se conserver et de respecter par-là même le premier devoir qui lui incombe, selon la tradition libérale. Tout État (même minimal) se doit en effet d'assurer la sécurité de ses membres. Or, il ne peut le faire sans aucune ressource. La délégation du « monopole de la violence légitime » à l'État n'induit pas un total désengagement de la chose publique de la part des citoyens ; en ce sens, ils doivent contribuer au moins à leur propre protection participant *a minima* au financement des moyens de son application.

Chez les théoriciens du contrat social, qu'ils soient absolutistes comme Hobbes ou libéraux comme Locke, le passage à la société civile est fondé sur le besoin qu'une instance supérieure assure la sécurité des individus et de leurs biens. Pour Lemennicier, on ne peut pas justifier moralement le fait de frauder les « impôts-contribution » qui seuls permettent de financer certains aspects de l'État : « Il existe tout un pan de la théorie économique qui prétend justifier l'impôt. Celui-ci servirait à produire des biens ou services qui ne pourraient être produits autrement, en particulier par le secteur privé. Ce serait le cas classique de la défense, de la sécurité civile ou militaire, des voies de communications, canaux, routes, ponts, voies ferrées, de la justice, etc. Dans un tel cas, refuser de payer l'impôt ou pratiquer l'évasion fiscale serait « mal » car le bien-être de tous diminuerait faute de pouvoir fournir ces biens ou services »⁴⁴⁰.

Certains services ne peuvent être rendus aux citoyens que par l'État et ses politiques publiques. Pour que les routes desservent tout le territoire, ou que les citoyens soient

⁴³⁹ Voir citation de BUCHANAN, ci-avant.

⁴⁴⁰ LEMENNICIER B., *Entreprise éthique* (Éthique Éditions), « Fisc et éthique : redistributeur ou prédateur ? » n° 15, octobre 2001.

bien protégés, il est nécessaire de payer des impôts – qui prendront donc la forme d’une contribution à une forme bien particulière de bien-être et à la protection de tous. Ceci est justifiable si le bénéfice de chacun est effectivement ou est potentiellement identique. Tout comme les défenseurs de la tradition néo-libérale, Bertrand Lemennicier oppose l’ « impôt-contribution » qui permet de financer des services nécessairement rendus par l’État et l’ « impôt-redistribution » qui introduit de fait une inégalité entre les citoyens, puisqu’il est censé améliorer le sort de certains uniquement, au détriment des autres : « Mais dès que l’impôt sert à financer des biens qui augmentent la satisfaction de certains en diminuant celles d’autres individus, il ne serait plus légitime. C’est le cas de toutes les dépenses de redistribution »⁴⁴¹. L’impôt redistributif n’est pas légitime parce qu’il instaure une inégalité de « satisfaction » entre les individus ; en ce sens, il peut être fraudé.

Lemennicier instaure donc une frontière entre les dépenses publiques qu’il juge légitimes et celles qu’il juge illégitimes et de fait entre les impôts légitimes et illégitimes. En délégitimant l’ « impôt-redistribution » Lemennicier rejette la notion d’intérêt collectif et de justice sociale comme les néo-libéraux cités ci-avant, puisque la finalité même de cet impôt réside dans la maximisation du bien-être collectif. Il sert en effet à la mise en place de politiques et d’institutions publiques telles que les écoles, qui éduquent les futurs citoyens, les hôpitaux publics et la sécurité sociale, qui évitent les catastrophes sanitaires et la propagation des maladies, mais aussi le salaire minimum, qui permet à la société de préserver un certain équilibre en évitant un trop gros écart entre les revenus les plus élevés et les revenus les plus faibles, etc.

Wolfersperger répond à cette difficulté en définissant « toute production étatique » comme « bien collectif ». Tous les services rendus par l’État participent du bien collectif, il reste alors une alternative possible au citoyen : participer à leur financement ou « admettre que le fraude n’est légitime que lorsqu’elle s’accompagne de la renonciation aux avantages de l’activité de l’État »⁴⁴². Or, une renonciation totale à tout avantage issu de l’activité de l’État est impossible, sauf à le quitter ou à mourir. Par conséquent, soit le citoyen mécontent accepte tout de même de financer la partie des services publics qu’il utilise dans tous les cas, à savoir la sécurité et les routes, proportionnant sa contribution à la valeur des services dont il bénéficie, soit il quitte

⁴⁴¹ *Ibid.*

⁴⁴² WOLFERSPERGER A., *La Fraude fiscale peut-elle être légitime ? Un point de vue Kantien, op.cit.*

l'État dont il considère les dépenses comme étant illégitimes. Pour Bertrand Lemennicier, c'est la seule marge de manœuvre qu'il reste au citoyen qui ne consent pas aux dépenses fiscales : « [...] La compétition fiscale au niveau territorial – la commune – au niveau financier – la mobilité des capitaux – au niveau de l'objection de conscience individuelle – par le refus de bénéficier des services rendus par les gouvernants et donc par le droit de divorcer d'avec l'État – sont les armes par lesquelles les individus peuvent démontrer qu'ils consentent aux dépenses publiques ».

Le consentement ne peut être effectif que s'il est possible de ne pas consentir. Sans droit de ne pas consentir, le consentement n'a pas de sens. Une fois cela établi, la seule manière possible d'agir quand on ne consent pas aux contributions obligatoires, c'est de « divorcer avec l'État », en ne respectant pas les règles qu'il impose. Pour Lemmenicier, la fraude et l'évasion fiscales peuvent être morales si elles se constituent en « objection de conscience », à savoir si et seulement si le fraudeur ou « l'évadeur » agit en raison de valeurs qui sont les siennes et qu'il considère comme étant justes, mais aussi en acceptant alors de ne plus profiter des avantages offerts par l'État, et la possibilité d'une sanction. Or, une question demeure malgré tout : comment savoir si un individu agit en raison d'une volonté de rétablir la justice, suivant certaines valeurs ou certains principes moraux, ou s'il n'est qu'un « passager clandestin » dont le seul principe d'action est l'enrichissement personnel. Comment déterminer si un individu agit moralement ou immoralement ? Est-ce à l'administration fiscale de juger si oui ou non une fraude fiscale ou une évasion fiscale est légitime ou faut-il alors repenser tout le système fiscal et offrir au citoyen une relation nouvelle avec l'État ? Est-il possible de donner une effectivité au pacte social en proposant aux citoyens de participer à l'élaboration des choix dans le domaine des finances publiques ?

Les façons de montrer son non-consentement aux dépenses publiques et par-là même à leur financement peuvent être plus ou moins radicales : se donner la mort pour n'avoir plus ni à profiter des services publics, ni à contribuer à leur financement, quitter l'État, ou tenter de faire changer les clauses du contrat social en « opposant des plaintes »⁴⁴³. Et si l'État écoutait les besoins des citoyens en matière de dépenses publiques ? Et s'il les impliquait réellement dans le processus d'élaboration du système fiscal ? Et si le pacte social était un pacte renouvelable auquel les citoyens pouvaient avoir le choix de consentir, tout en étant préparés, éduqués, à prendre des décisions qui seraient

⁴⁴³ *Ibid.*

avantageuses non seulement pour eux-mêmes, mais aussi pour tous ? Le rapport du citoyen à l'impôt est révélateur de celui qu'il entretient à l'État. L'État ne devrait-il pas alors asseoir sa propre légitimité avant de chercher le consentement de tous à son outil de financement qu'est l'impôt ? Quand l'État est considéré comme un voleur ou comme un « esclavagiste », ce n'est pas l'impôt qui est remis en cause, mais bien le monopole de l'État à décider des dépenses publiques et à lever l'impôt – et par-là même l'État tout entier.

En effet, comme le dit Bastiat, « l'État, c'est la grande fiction à travers laquelle tout le monde s'efforce de vivre aux dépens de tout le monde »⁴⁴⁴ ; l'État n'est rien d'autre qu'une « fiction » de cohésion que sert l'impôt. La remise en cause de l'impôt est inextricablement liée à la remise en cause des services publics, dans un premier temps : « l'État ne peut procurer satisfaction aux uns sans ajouter au travail des autres »⁴⁴⁵, services publics qui ne peuvent être selon Bastiat financés que par le sacrifice de certains, pour le bonheur des autres. Le sacrifice d'une minorité au détriment d'une majorité est un argument récurrent dans la critique du système des prélèvements obligatoires, mais il ne prend pas en compte le désir de certains citoyens de participer à une société qui ferait de l'équité la valeur fondatrice de la cohésion sociale. C'est là peut-être le problème de l'idée de contrat social : elle peine à trouver une cohérence, au vu des importants écarts entre les conceptions du juste de chaque individu censé y prendre part. Faut-il pour autant abandonner l'idée d'un contrat social fiscal et considérer ainsi la fraude et l'évasion comme des conséquences nécessaires d'un consentement à l'impôt contraint ? Ne peut-on pas imaginer de nouvelles formes de contrat social qui tiendraient compte des volontés particulières de tous les citoyens ?

⁴⁴⁴ BASTIAT, « L'État », *Journal des Débats*, numéro du 25 septembre 1848, réédition 1983, p. 39.

⁴⁴⁵ *Ibid.*

CONCLUSION DU CHAPITRE V

L'essence-même de l'impôt résidant dans la ponction d'une partie de la propriété privée et individuelle en fait toujours déjà un objet de contestation. Il est considéré au mieux comme un sacrifice personnel au nom du bien-être de tous, au pire comme un vol, une usurpation, un travail forcé imposé aux citoyens par un État détenant le monopole de la violence et des armes de la contrainte fiscale. En portant atteinte à l'individu, il réveille son besoin et son désir d'autonomie, le conduisant alors à s'insurger contre l'atteinte à son individualité propre. Suivant Ardant, en effet, l'impôt est toujours déjà porteur d'une « puissance insurrectionnelle »⁴⁴⁶.

Pour les néo-libéraux, l'impôt construit sur l'idée d'une « justice sociale » est vide de tout sens, puisqu'il n'a aucune application concrète possible. En effet, non seulement le social ne peut être considéré comme juste ou injuste, mais chaque individu membre de la société possède sa propre conception du juste et de l'injuste, ce qui rend donc impossible un consensus sur les préceptes d'une société juste. C'est aussi la position défendue par Henry David Thoreau, contestataire moral de l'impôt, dont l'acte de résistance prouve avant toute chose qu'il considère l'impôt comme devant être fondé sur sa propre conception du juste, elle-même construite sur un certain nombre de valeurs qui lui sont propres. Si chacun cherche à défendre ses valeurs en matière de fiscalité et si toutes les conceptions du juste sont valables, il semble alors impossible d'instaurer un contrat social dont les clauses conviendraient à tous.

La tâche de l'État ne résiderait donc pas simplement dans le fait de contraindre les contestataires à remplir leurs obligations fiscales, ni à prendre en compte les infinités de conceptions individuelles du juste, mais bien à éduquer les citoyens à adhérer à l'impôt en les faisant participer à l'élaboration de la loi fiscale – clause du contrat social – et en leur donnant les capacités de s'opposer à l'État d'une manière plus avantageuse pour tous qu'en pratiquant la fraude ou l'évasion fiscales. Suivant Kant, en effet, « si l'organe du souverain [...] agit contre la loi de l'égalité dans la répartition des charges de l'État, alors le sujet peut bien opposer des plaintes, mais à cette injustice il ne saurait opposer quelque résistance »⁴⁴⁷. Si la contestation morale de l'impôt peut être une forme de

⁴⁴⁶ ARDANT G., *Histoire de l'impôt*, livre 1, Paris, Fayard, 1971, p. 401.

⁴⁴⁷ KANT E., *Métaphysique des mœurs*, première partie, « La doctrine du droit », Paris, Vrin, 1971, pp. 201-202

civisme, ne peut-on pas alors envisager de penser un nouveau contrat social fiscal qui intégrerait les résistances de citoyens ?

CHAPITRE VI : VERS UN NOUVEAU CONTRAT SOCIAL FISCAL

Les contestations économiques, morales et politiques de l'impôt s'ancrent dans une diversité de justifications théoriques, elles-mêmes fondées par des théoriciens antifiscaux aux positionnements politiques, économiques et éthiques variés. Les valeurs et les représentations de l'impôt qui les sous-tendent ne sont pas pour autant déconnectées de toute effectivité au sein de la société et trouvent bien au contraire non seulement une concrétisation politique, mais aussi une voix publique dont s'emparent les citoyens.

En nous concentrant sur la théorisation des différents types de contestation fiscale, nous avons pu mieux saisir les obstacles qui se dressent devant l'adhésion à l'impôt. Dans l'objectif de construire un contrat social fiscal favorisant cette adhésion, nous avons choisi d'étayer l'analyse des résultats de notre questionnaire sur *Les Représentations de la déviance fiscale en France* d'une enquête sur la contestation de l'impôt sur les réseaux sociaux, en les considérant comme le lieu d'une nouvelle forme de militantisme, virtuel et peu engageant. Nous porterons notre regard sur les critiques les plus récurrentes face à l'organisation du système fiscal français et aux inégalités qu'elle induit. Ces critiques ne sont évidemment pas exhaustives et ne concernent d'ailleurs qu'une partie de la population, mais elles nous ont semblé intéressantes, non seulement parce qu'elles rejoignent sur certains points les théories anti-fiscales développées au chapitre précédent, mais aussi parce qu'elles permettent de faire ressortir les points qui devront nécessairement être questionnés au moment de la construction d'un nouveau contrat social fiscal.

Les théories antifiscales pointent en effet l'exclusion des citoyens du processus d'élaboration de la loi fiscale, comme si celle-ci était déconnectée de leurs besoins. Si l'impôt pensé comme un échange entre le contribuable et l'État n'est pas la seule représentation possible de celui-ci, elle semble pourtant s'imposer, faute de pouvoir susciter une préférence pour l'impôt-contribution. Faut-il pour autant abandonner une bonne fois pour toute cette représentation ou peut-on fonder le contrat fiscal social sur l'impôt pensé comme une contribution à la collectivité ? Quelles sont les conditions de possibilités de l'adhésion des citoyens à l'impôt ?

I. « Marre des impôts » : l'antifiscalisme sur les réseaux sociaux

Notre recherche sur la relation qu'entretiennent les contribuables à l'impôt ne pouvait se passer d'une enquête sur les réseaux sociaux, que nous considérons comme un nouveau terrain pour le militantisme en général et antifiscal en particulier. Places publiques virtuelles, ils permettent en effet aux abonnés d'imposer leur point de vue soit à leur propre réseau d'amis, soit aux membres des groupes qu'ils intègrent en raison d'un intérêt commun. Ce nouveau type de militantisme dématérialisé pourrait faire écho à l'affirmation de Patrick Champagne, pour qui on lutterait « aujourd'hui moins physiquement dans la rue que, avant et après la manifestation, par des déclarations visant à imposer un point de vue ».⁴⁴⁸ Dans les années 1980, période où il écrit, nous avons selon lui affaire à des « manifestations de papier », dont l'importance se construit plutôt sur la publicité médiatique qui va être faite autour de la manifestation que sur la manifestation elle-même.

Trente ans plus tard, internet est devenu la première source d'information et permet à chacun de s'exprimer, de se manifester. Il y a en effet dans le militantisme virtuel des réseaux sociaux l'idée d'une manifestation plus individualiste qui prendrait la forme d'une manifestation de soi et de son propre point de vue. Non seulement la dématérialisation de la presse permet de toucher un plus grand nombre de citoyens, mais elle offre aussi à la population la possibilité de faire valoir publiquement son propre discours. Le développement d'internet dans un premier temps puis celui des réseaux sociaux, dans un second temps, a permis de « faciliter les intercommunications et [de] fournir quelques services qui peuvent se révéler d'une extrême importance pour un réseau préexistant », nous disent Jacques Ion, Spyros Franguiadakis et Pascal Viot. Ensuite, « c'est l'internet qui en quelque sorte crée le réseau dont l'existence vaut principalement par les connexions qui se réalisent »⁴⁴⁹. L'internet est en même temps facilitateur et créateur de réseaux. En ce sens, les réseaux sociaux représentent l'une et l'autre fonctions puisqu'ils permettent dans un même temps une mise en relation simplifiée par la mise à disposition d'outils de communication et d'échange d'informations, et la création de nouveaux réseaux par l'adhésion à des groupes partageant un intérêt commun. Les réseaux sociaux facilitent les relations

⁴⁴⁸ CHAMPAGNE P., « La Manifestation. La production de l'événement politique », *Actes de la recherche en sciences sociales*, n°52-53, juin 1984, pp. 18-41.

⁴⁴⁹ ION J., FRANGUIADAKIS S., VIOT P., *Militer aujourd'hui*, Paris, Éditions Autrement, 2005, p. 56.

interindividuelles et permettent ainsi une nouvelle forme de militantisme ne nécessitant que peu d'engagement. Chacun peut donc soutenir les causes qu'il souhaite en rejoignant des « groupes sociaux virtuels » tout en montrant son adhésion à ces causes à son réseau de connaissances et d'amis élargi qui en seront informés soit automatiquement, soit en consultant un profil. Ces deux aspects sont toujours présents dans l'adhésion à des causes ou à des groupes sur les réseaux sociaux : défendre une cause et montrer à l'autre que l'on défend une cause.

Dans son ouvrage *La Démocratie protestataire*, Lilian Mathieu fait état du « retour de la question sociale ». Pour lui, en effet, « une caractéristique commune semble [...] réunir [les divers groupes mobilisés] : dans leur écrasante majorité, ils expriment à un titre ou à un autre une volonté de résistance à la dégradation de la situation économique et à la remise en cause d'un modèle de société [...] »⁴⁵⁰. C'est le cas pour les groupes que nous avons étudiés et dans lesquels les membres expriment l'injustice ressentie face à l'impôt et au système fiscal français. Le type d'engagement induit par le militantisme virtuel des réseaux sociaux peut être pensé comme un « engagement distancié », tel que le définit Jacques Ion dans son ouvrage *La fin des militants ?*, et qui recouvre « une attitude qui peut être aussi bien endossée que quittée ». Pour lui en effet, « la façon actuelle de s'engager se caractérise [...] à la fois par la diversité possible des intérêts pris en compte et donc aussi par leur mise à distance relative »⁴⁵¹. C'est effectivement ce qui se passe sur les réseaux sociaux et notamment sur Facebook. Les abonnés cherchent à défendre leurs points de vue et intérêts, soit en s'identifiant comme un « cavalier solitaire » en rupture avec la masse, soit en rejoignant une multitude de groupes différents qui défendent certaines valeurs qu'ils pensent être leurs. La possibilité de rejoindre un nombre illimité de groupes défendant des causes très diverses induit non seulement une dilution de l'engagement, mais aussi un engagement individuel justifié par l'apparence d'une appartenance à un collectif. Pour Jacques Ion en effet, l'« engagement distancié » est bien plus un engagement personnel qu'un engagement collectif ; or, « l'engagement personnel risque constamment la tentation du témoignage quand ne compte plus que la seule exposition de soi, laquelle peut impliquer alors la dissolution de tout groupement »⁴⁵². C'est effectivement, comme nous allons le voir, ce qu'il se passe dans les groupes antifiscaux qui naissent sur Facebook.

⁴⁵⁰ MATHIEU L., *La démocratie protestataire*, Paris, Presses de SciencesPo, 2011, pp. 18-19.

⁴⁵¹ ION J., *La fin des militants ?*, Paris, Les éditions de l'atelier, 1997, p. 81.

⁴⁵² *Ibid.*, p. 83.

Encadré 6 : Méthode de recherche sur les réseaux sociaux

L'idée d'une recherche approfondie sur les réseaux s'est imposée à nous alors que nous flâinions sur *Facebook*. L'algorithme générant des propositions d'adhésion à des « groupes » sur le réseau social nous a en effet proposé de rejoindre le groupe « Marre des impôts !!!!! », que nous sommes allés visiter. Le choix de ce réseau peut être justifié par la façon dont il est construit. Il permet en effet une discussion suivie entre les abonnés, par le biais de « pages » ou de « groupes », ce qui facilite la tâche du chercheur, qui peut avoir accès à tout l'historique des discussions simplement en s'inscrivant sur le groupe.

En lisant les différentes contributions à la discussion interne à ce groupe, nous nous sommes demandés s'il en existait d'autres, et si oui, combien. Une rapide recherche nous a permis d'estimer à plus de 300 le nombre de groupes en langue française proposant une critique des impôts. Avant de commencer notre enquête et pour ne pas y engager notre vie privée, nous avons choisi de créer un « profil *Facebook* » à notre nom, dédié à nos recherches et ne comportant aucun élément personnel en dehors de ceux qui sont rendus obligatoires par la politique du réseau social : Nom, prénom et photo de profil. À partir de ce profil, nous avons lancé une nouvelle recherche sur les groupes dédiés à l'impôt et plus particulièrement proposant une opposition à l'impôt, en tapant d'abord « impôts » dans le moteur de recherche, puis en affinant au fur et à mesure de la découverte de ces groupes, à savoir : « fiscal », « payer », « taxes », « contribuables » et « cas sociaux ».

Nous nous sommes ensuite inscrits à ces différents groupes afin de pouvoir avoir accès aux discussions, en mettant à part les groupes des associations de contribuables gérés par les associations elles-mêmes, voire par des *community-manager*, afin de nous concentrer sur la parole des contribuables particuliers *a priori* non intégrés dans le champ politique et/ou médiatique.

Notre étude des différents groupes s'étend sur une période courant de janvier 2011 à janvier 2012. Nos recherches ont cessé au moment où *Facebook* a entièrement modifié la conception des « groupes », puisque la démarche nécessaire pour faire perdurer les groupes n'a pas été effectuée par la majorité de ceux que nous étudions, tombés par conséquent rapidement en désuétude. Nous avons pu remarquer que les groupes de contestations sur le système fiscal français sur le réseau social *Facebook* ont une activité très courte, les discussions s'arrêtant après quelques échanges. Faut-il y voir pour autant un désintérêt pour ces questions ? Il semblerait que non, puisque ces groupes fédèrent entre 30 et 3 000 personnes environ. Les noms de ces groupes sont pour le moins explicites, puisqu'ils expriment souvent directement le rejet du système fiscal tel qu'il est construit en France.

Cette première phase de recherche nous a permis de sélectionner dix groupes en cherchant la diversité dans leur taille (nombre de membres enregistrés) et dans le nombre de messages échangés :

- « J'en ai marre de payer des impôts » (3 801 membres)
- « Marre de payer des impôts pour ces Cas Soc... » (304 membres)
- « Pour qu'on supprime tous les impôts, ras le bol d'être une vache à lait » (56 membres)

- « Stop aux Impôts » (129 membres)
- « Impôts Stop » (32 membres)
- « Marre des impôts » (986 membres)
- « Marre de payer des impôts en France » (418 membres)
- « Révolution impôts » (563 membres)
- « Boycott des impôts » (15 membres)
- « Ras-le-bol des impôts » (16 membres)⁴⁵³

Nous avons réalisé l'étude du contenu des discussions en faisant le choix de les aborder sans grille d'analyse *a priori*, afin de saisir le plus largement possible les thématiques abordées dans ces groupes. La lecture des discussions nous a permis de faire ressortir quatre injustices exprimées dans chacun des groupes et dont nous proposons une analyse ci-après.

Nous avons ensuite sélectionné cinq membres dans chacun de ces groupes et récolté toutes les caractéristiques sociologiques qu'ils avaient choisies de rendre publiques⁴⁵⁴.

Enfin, dans un troisième et dernier temps, nous avons parcouru les discussions à l'intérieur des différents groupes.

Attention : Par souci d'objectivité et pour ne pas trahir le propos des membres des dix groupes sélectionnés, nous avons choisi d'en conserver l'orthographe.

Dans les dix groupes sélectionnés, nous pouvons faire ressortir une dimension extrêmement importante puisque quasiment toujours présente dans les contestations fiscales sur les réseaux sociaux : le « ras-le-bol ». Les créateurs de ces groupes cherchent à rassembler des membres autour de ce « ras-le-bol », comme si l'injustice créée par le système fiscal était arrivée à la limite du supportable. On peut alors s'interroger sur les raisons qui ont conduit les contestataires des réseaux sociaux à considérer que cette injustice n'était plus tolérable et qu'il était temps de le dire publiquement. Le fait qu'il y ait un sentiment de « ras-le-bol », sous-entend en effet que le système fiscal était auparavant tolérable – et qu'il y a par conséquent un événement particulier ou une situation qui a conduit les contestataires à se manifester en tant que tels. Quelle est « la goutte d'eau qui a fait déborder le vase » ? Quelles sont les injustices relevées par les membres des différents groupes qui participent à ce « ras-le-bol » ?

⁴⁵³ Le nombre de membres du groupe a été relevé au début de notre recherche, soit en janvier 2011.

⁴⁵⁴ La composition de ces groupes est synthétisée dans le tableau intitulé « Groupes antifiscaux sur le réseau social Facebook », dans l'Annexe 8, p. 342.

Nous pouvons regrouper ces injustices en quatre catégories, qui sont fonction des personnes auxquelles elles profitent, à savoir :

- « Les assistés » ou « cas sociaux »
- Les grands patrons et les riches
- Les pays moins-disant fiscalement dans lesquels vont se réfugier les grosses entreprises et les contribuables les plus aisés
- Les hommes politiques

Les injustices ressenties par les contribuables entrent dans deux catégories de contestation ; la contestation économique, d'un côté et la contestation morale et politique de l'autre.

A. Les assistés

Présent dans la sphère médiatique et politique, le discours sur les « assistés »⁴⁵⁵ est très régulièrement repris dans les différents groupes qui contestent le système fiscal et plus particulièrement la redistribution des richesses qu'ils considèrent comme étant injuste en raison de son concept même : prendre à ceux qui travaillent et qui gagnent de l'argent, pour donner à ceux qui ne travaillent pas ou qui ne gagnent pas suffisamment pour subvenir à leurs besoins élémentaires. L'argument traditionnel est construit sur l'opposition entre les laborieux et les oisifs, entre les travailleurs et les chômeurs ou entre les courageux et les fainéants, comme on peut le voir ici avec l'affirmation d'un abonné :

Robert B. : « Il est anormal que les gens qui se crèvent au boulot paient pour les assistés qui usent leur canapé. »

⁴⁵⁵ Le 8 juin 2011, Laurent Wauquiez, alors ministre des Affaires européennes présentait les bénéficiaires du RSA comme des « assistés » et le RSA comme « une dérive de l'assistanat, le cancer de la société française ». Ses propos, jugés scandaleux même dans son camp, vont être repris et analysés dans tous les médias. Il en ressortira que bien que peu respectueux des bénéficiaires du RSA, ils recouvraient pourtant l'opinion de la majorité des Français (70% des Français soutenaient alors ces propositions pour lutter contre ce « cancer de la société française »). Sur cette question, voir l'article du *Figaro* intitulé « La France des assistés » et publié le 03/06/2011 sur le site [www.lefigaro.fr].

Ce discours sur les « assistés » est extrêmement récurrent, et se construit toujours sur cette dichotomie :

R.Marylin : « Marre des cas socs, marre de payer leur loyer, alors que nous, on n'a + droit à l'APL, parce qu'on gagne trop bien notre vie et qu'on dépasse les plafonds, marre que tous les logements, pavillons et maisons neufs, soient toujours pour eux, alors que nous, on s'"entasse" ds l'appart trop petit, avec l'arrivée d'l bébé en +...Quant on passe en commission pour espérer déménager et améliorer le confort de notre petite famille, qui arrive en 1er pour l'attribution du logement?! Je vous le donne en 1000: 1 cas soc' de m...! Forcément que son loyer sera payé: par vous et moi, tiens! Et nous, on galère depuis presque 1an, pour trouver un logement...Et quant on demande des explications, on nous dit, que notre dossier est très bon, mais qu'on préfère mettre ceux-là en individuel, car ils pourrissent tout et la vie à tous en collectif... Forcément qu'on connaît bien le problème, puisque c'est aussi une des raisons pour lesquelles on veut se casser! Ils dégradent tout, et pour la petite histoire, leurs gosses viennent même chier dans nos locaux à poubelles, c'est sympa non?!... »

Dans cet exemple, nous pouvons souligner non seulement l'opposition traditionnelle entre les fainéants et les actifs (les seconds étant contraints de payer pour les premiers), mais aussi l'injustice ressentie face à un traitement jugé inégal. Le discours se construit en trois temps : 1- Non seulement on paie pour eux. 2- Mais ils bénéficient aussi d'un traitement particulier qui améliore leurs conditions de vie au détriment de ceux qui paient. 3- Et dont ils viennent en plus « pourrir la vie » délibérément. À la lecture de cet argumentaire, on peut ressentir ce « ras-le-bol » décrit plus haut. C'est tout le système de redistribution des richesses par l'impôt et la protection sociale des plus démunis qui est remis en cause par cette abonnée Facebook.

Mais les « assistés » ne sont pas les seuls à faire naître le sentiment d'injustice ressenti par les contribuables qui s'expriment sur les groupes anti-impôt sur Facebook ; les hommes politiques et les riches sont très souvent la cible de critiques virulentes. Ils sont d'ailleurs très souvent évoqués en même temps, comme s'ils étaient intégrés de fait dans une catégorie plus haute, celle des élites.

B. Les élites financières et politiques

Si l'on en croit les discussions sur les groupes Facebook, le système fiscal semble profiter aux deux extrémités de l'échelle sociale et ce, au détriment des classes moyennes. Ces deux catégories sont donc la cible de critiques récurrentes. Nous avons choisi de regrouper les hommes politiques et les riches en une seule catégorie : celle de l'élite financière et politique. Ce regroupement trouve sa pertinence dans le fait que ces deux catégories socioprofessionnelles sont très régulièrement évoquées ensemble. Elles se rejoignent en effet dans leur opposition avec la catégorie des « assistés » et la catégorie des « classes moyennes », qui semble être celle des abonnés Facebook membres des groupes de discussion sur l'impôt.

L'exemple suivant, tiré du groupe « Marre de payer des impôts pour ces Cas Soc... » va dans le sens d'un regroupement de ces deux catégories :

Olivier E. : « J pense plutot qu'il faille en avoir marre que les grands patrons et les politiques se foutent des milliards en poche avant de pleuré pour payer un RMI a 500 € par mois... Très bon but mais très mauvaise cible ».

Ici, l'abonné Olivier E. montre son opposition aux propos qui semblent devoir être soutenus dans le groupe de discussion, à savoir : le ras-le-bol de payer pour les plus défavorisés qui profitent du système (« Cas Soc » signifie en effet, « Cas sociaux », ou « Assistés »). Il souligne que le groupe s'est trompé de cible et qu'il ne faut pas fustiger les défavorisés qui coûtent moins cher à la société, à savoir « un RMI à 500€ par mois » que « les patrons et les hommes politiques [qui] se foutent des milliards en poche ». Notons que cet abonné Facebook parle de « cible ». Nous avons en effet remarqué ci-avant que les argumentaires des groupes de discussion anti-impôts se construisaient sur la désignation d'une cible – celle à qui profite l'injustice ou le traitement inégalitaire, c'est-à-dire les bénéficiaires, et dans un second temps par ce qu'elle coûte à la société, et par-là même à l'ensemble des contribuables. Le sentiment d'injustice se construit donc sur l'inégalité perçue dans le financement de la société : certains paient plus et profitent moins, tandis que d'autres paient moins, voire rien et profitent plus. L'exemple qui suit est tout à fait parlant :

Yann L.S. « Surtout quand on voit tous ceux qui n'en paye pas !!!! Petite pensée à Monaco et aux politiciens !" »

Le message de *Yann L.S* est une réponse à l'affirmation de *Jean P.* :

« Aujourd'hui, la dette de la France est d'environ 1242300000000 euros, c'est l'un des pays du monde avec le plus de taxes et divers impôts... Où va l'argent ? »

Dans cet exemple, le sentiment d'injustice est poussé à son paroxysme. L'abonné *Yann L.S* est en colère et le dit publiquement. Son message, destiné aux membres du groupe fonde le « ras-le-bol » sur la colère et passe par le médium de l'humour. En effet, la seconde partie de sa participation à la discussion n'est pas immédiatement explicite, puisque le message qu'il cherche à faire passer est sous-entendu : « Monaco » ne peut être entendu que par des personnes qui connaissent la politique fiscale menée dans la principauté.

Les mots utilisés par l'abonné Facebook sont forts (« *Ça fous la haine* ») et témoignent d'un sentiment de colère extrême envers ceux qui profitent du système fiscal, à savoir « Monaco », qui désigne des personnes économiquement favorisées et qui ne paient pas d'impôts. La cible visée par la critique est donc l'élite économique et financière, parce qu'elle ne paie pas d'impôt et parce qu'elle profite de son statut privilégié alors que la France est extrêmement endettée, comme le souligne l'abonné auquel il répond.

Le « ras-le-bol » ou le sentiment d'injustice poussent certains abonnés à proposer des solutions tirées la plupart du temps de modèles étrangers. Si les propositions d'amendement de la loi sont très minoritaires par rapport aux simples critiques du système fiscal, elles peuvent tout de même être relevées. *Michel R.* par exemple, dans le groupe « *J'en ai marre de payer des impôts* », fait référence au système suédois qu'il érige en modèle, en tant qu'il impose aux hommes politiques un code déontologique qui les empêche de confondre fonds publics et ressources privées. Les hommes politiques doivent rendre des comptes à la société, et ce n'est pas, selon lui, le cas en France. Il faut donc imposer à nos hommes politiques un code de bonne conduite, afin nous dit-il, de « *remettre[e] peut-être un peu la balance sociale en équilibre* ».

Michel R. : « Une copine m'a parlé du modèle Suédois... Pourquoi pas le faire mettre en place chez Nous !! La bas, c'est restriction budgétaire pour tous les ministres et autres élus. Leurs dépenses sont scrutées à la loupe. genre il y a une ministre qui a failli se faire virer parc'qu'elle avait acheter des couches bébé avec la carte bleue de son ministère!!! Il a fallu qu'elle rende des comptes à la population, mais a la finale elle a été obligée de démissionnée. Voilà, ça remettrait peut etre un peu la balance sociale en équilibre!!! »

On comprend à travers ce message de Michel R., que ce qu'il remet en cause c'est le manque de déontologie des hommes politiques français qui doivent, selon lui, arrêter de confondre l'argent public et l'argent privé. La justice sociale et fiscale ne peut se faire sans transparence ; il demande à ceux qui gouvernent de rendre des comptes aux citoyens et de publier l'utilisation des sommes récoltées par l'impôt. Si les élites sont la cible de critiques aussi véhémentes, c'est avant tout, semble-t-il, parce qu'elles devraient être des modèles pour la société et non la tirer vers le bas en profitant de ses ressources.

Comme nous l'avons montré ci-avant, le sentiment de « payer pour les autres » mis en avant par les membres des groupes antifiscaux sur le réseau social Facebook se porte aussi bien sur les plus favorisés que sur les plus défavorisés, la différence étant, que les premières sont parfois mises en avant pour leur apport à la société (ou du moins pour ce que la société perdrait si elles étaient amenées à s'exiler).

C. La fuite des grandes fortunes

L'argument de la fuite des grandes fortunes est très souvent développé dans les médias par les hommes politiques se situant à droite de l'échiquier politique, en opposition aux politiques d'augmentation des impôts. L'argument-type est le suivant : si on augmente les prélèvements obligatoires des plus riches, alors ceux-ci choisiront de partir dans un État où la politique fiscale leur sera plus favorable. Or, la France a besoin des grandes fortunes, qui créent de l'emploi et de la richesse et consomment plus que les classes moyennes et défavorisées. Il est donc dans l'intérêt de la société française de ne pas augmenter les impôts des plus favorisés à un point tel qu'ils seraient contraints de s'exiler.

Ce syllogisme est très récurrent bien qu'il soit complexe de connaître le nombre exact de personnes qui quittent la France pour des raisons uniquement fiscales. Il n'est fondé que

sur une supposition, mais est tout de même entré dans l'argumentaire contre les augmentations d'impôt⁴⁵⁶. Il n'est donc pas étonnant de le retrouver dans les groupes de discussion sur l'impôt créés sur les réseaux sociaux. En voici un exemple :

Mareva H. : « On laisse partir les grosses fortunes, qui peuvent payer (au passage) jusqu'à 40% de ce qu'ils gagnent. Ils font tourner l'économie, même le mec de l'usine, oui. Parce que Mr le riche consomme ce que tu produis et consommes plus que toi et tes copains et moi. T'as en autre du boulot grace à lui. Après, je suis d'accord qu'il faut des impôts et des taxes, mais, on devrait en France, faire attention, parce que pas très loin souvent, c'est beaucoup plus interessant fiscalement.

Alors, le français de base, dit ha! les impôts, les impôts!!! Le gouvernement qui doit suivre un minimum, l'avis du peuple, a un peu les mains liées. Et le riche s'en va bien gentilleement, et ça personne le relève, on vend les biens fonciers culturels de la France aux étrangers, parce que la France a plus d'argent. Et bien moi je préfère accorder une réduction de 16% au riche sur ses impôts et qu'il reste en France, là il payera un minimum. Plutôt qu'avoir une politique de dire les riches doivent payer. Les riches payeront pas, ils partiront, et là c'est pas 16% de réduction qu'on va perdre, mais on va rien avoir du tout.... »

Les « grosse fortunes » sont en général assimilées aux « grands patrons ». C'est bien sûr ceux-ci que l'on ne veut pas voir partir, en raison de leur statut de « créateurs d'emplois ». Mareva H. souligne ici qu'elle ne fait pas partie des catégories sociales supérieures de la population : « *Parce que Mr le riche consomme ce que tu produis et consommes plus que toi et tes copains et moi* ». Elle ne cherche donc pas à défendre ceux qui appartiennent à son groupe socio-professionnel, mais bien à montrer que les grandes fortunes profitent à la société dans son ensemble et par conséquent aux classes moyennes et défavorisées. Cette abonnée Facebook centre son argumentaire sur le bénéfice que les grandes fortunes apportent à la société : de l'emploi, de la richesse et la possibilité de financer la culture. Selon elle, et suivant l'argument classique, toute augmentation d'impôt sur les grandes fortunes risquerait de mettre la France en péril,

⁴⁵⁶ Sur cet argument, voir DREZET V., *L'impôt, les riches, la crise et la justice fiscale*, publié par *Mouvements*, le 3 janvier 2011 sur le site de *Mouvements* : [<http://www.mouvements.info/L-impot-les-riches-la-crise-et-la.html>] : « En réalité, rapporté au nombre de redevables de l'ISF (565 926 en 2008), le nombre de départs est faible. Mais surtout, il n'existe aucune étude complète dressant tout à la fois (sur le plan des données chiffrées et des motivations réelles) l'état des départs, des retours et des installations d'étrangers en France. On sait par exemple que les motivations peuvent être personnelles ou professionnelles et pas seulement fiscales. »

contraignant celles-ci à fuir « *pas très loin [où] c'est souvent beaucoup plus intéressant fiscalement* ».

Nous pouvons par ailleurs souligner un argument surprenant puisque contre-intuitif utilisé par Mareva H. qui semble dire que les citoyens des classes sociales moyennes et défavorisées « le[s] Français de base », souhaitent que le gouvernement augmente les impôts.

« Alors, le français de base, dit ha! les impôts, les impôts!!! Le gouvernement qui doit suivre un minimum, l'avis du peuple, a un peu les mains liées. »

Elle ne précise pas à quel type d'impôt l'expression « *ha ! Les impôts, les impôts !!!* » fait référence, mais elle cherche à démontrer que le gouvernement suit les doléances du peuple quand il augmente les impôts. Suivant l'argumentation développée par cette abonnée Facebook, il est vraisemblable qu'elle parle des impôts qui touchent les plus riches, tels que l'ISF. Selon elle donc, le gouvernement « a les mains liées », puisqu'il doit suivre l'avis du peuple. Si l'augmentation des impôts pour les plus favorisés conduit à leur exil, alors la responsabilité en incombera d'abord au peuple, qui ne sait pas ce qui est bon pour lui, et ensuite au gouvernement, qui ne sait pas s'opposer au peuple quand cela est nécessaire. « Le Français de base » ou « le peuple », est donc une entité décidante, qui peut imposer ses volontés au gouvernement, mais dont l'abonnée ne semble pas faire partie, puisqu'elle montre à travers son argumentation son opposition à l'opinion populaire, selon laquelle il faudrait augmenter les impôts des plus riches. Elle se place ainsi en juge de la volonté du peuple, qui n'a pas compris qu'il faut préserver et protéger les « grosses fortunes » plutôt que de risquer de les perdre.

Tous les exemples mis en avant ici font montre de cette volonté de dire ce qui est juste. Chacun y va en effet de son opinion personnelle, qu'il cherche à imposer publiquement sur des réseaux sociaux. Les opinions sont souvent les mêmes et tournent autour des trois cibles que nous avons relevées, mais les abonnés ne semblent pas y voir un obstacle à leur envie de formuler la leur. Très souvent dans ces groupes de discussion, il n'y a pas de débat, mais des avis, des opinions exprimées sans corrélation aucune avec ce qui a été dit précédemment. Cette constatation a été faite par Pierre Merckle, dans son ouvrage intitulé *Sociologie des réseaux sociaux* : « Le risque est réel de voir ce nouvel espace politique investi par des débats qui procèdent plus par affirmations que

par argumentations, se contentent de juxtaposer des monologues, ou confrontent accidentellement (par exemple, dans les forums de commentaires des sites Internet des médias traditionnels) des positions tellement antagonistes qu'elles ne peuvent tourner qu'à l'échange d'injures ; le risque contraire est tout aussi réel : Cass Sunstein⁴⁵⁷ montrait ainsi, il y a déjà dix ans, que le débat politique sur Internet réunit essentiellement des gens aux opinions proches et qui fréquentent les mêmes sites. »⁴⁵⁸ Nous pouvons en effet expliquer l'inexistence de la discussion sur les groupes Facebook dédiés à l'impôt par le fait qu'ils réunissent en général des abonnés qui défendent la même opinion. Très peu d'utilisateurs adhèrent à des groupes avec lesquels ils ne sont pas d'accord ; nous avons pu le constater une seule fois, avec Olivier E. (cité ci-avant), qui s'opposait à l'intitulé du groupe en signalant à son créateur et à ses membres qu'ils se trompaient de cible. En règle générale, la cause défendue par le groupe convainc les abonnés qui choisissent d'y adhérer et ne fait par conséquent pas débat. Les groupes prônant des opinions différentes n'entrent jamais en confrontation. S'ils créent des espaces publics de discussion, ceux-ci restent pourtant clos sur eux-mêmes. Seuls les membres de ces espaces peuvent communiquer les uns avec les autres, mais ils n'entrent jamais en interaction avec d'autres espaces publics de discussion, contrairement aux manifestants ou aux militants qui font du monde réel plutôt que du monde virtuel leur terrain d'action.

Ce manque d'interaction est une explication convaincante à la rapide désuétude des groupes antifiscaux sur Facebook. Non seulement l'argumentaire critique de ses membres arrive rapidement à saturation, mais ils n'ont par ailleurs aucune conséquence concrète et pratique. Les discussions tournent court parce qu'elles ne conduisent pas les membres des groupes à construire une contestation collective qui viserait une finalité pratique de transformation du système fiscal. Il n'est jamais proposé de sortir de la sphère du virtuel pour contester le système fiscal dans la sphère politique ou médiatique. Le militantisme anti-fiscal proposé par les réseaux sociaux ne survit pas à la mode du zapping. Comme le dit Antonio A. Casilli dans *Les Liaisons numériques, vers une nouvelle sociabilité ?*, « on pourrait reprocher aux réseaux sociaux [...] de faire évoluer trop vite les réseaux d'activistes. S'il suffit d'un clic pour se mobiliser en faveur d'une

⁴⁵⁷ Pierre Merckle fait ici référence à l'ouvrage suivant : SUNSTEIN C., *Republic.com*, Princeton, Princeton University Press, 2002.

⁴⁵⁸ MERCKLE P., *Sociologie des réseaux sociaux*, Paris, La Découverte, coll. Repères, 2004, chapitre V, p. 88.

cause, il est tout aussi simple de se démobiliser. »⁴⁵⁹ Bien que nous ne puissions réellement parler de « réseaux d'activisme » dans les groupes que nous avons étudiés, l'idée soutenue ici par Antoni A. Casilli nous permet de mieux saisir le comportement des abonnés sur les réseaux sociaux. L'engagement dans une cause est extrêmement simple et rapide et ne requiert pas d'investissement réel. Chacun peut aller de groupe en groupe et de cause en cause, sans jamais s'engager dans le débat de manière effective. Dans son article intitulé *Pour dépasser l'analyse structurale de l'engagement militant*, Doug McAdam nous fait remarquer qu'il existe une forme de démobilisation collective, qui « peut se produire lorsqu'un groupe se convainc de la futilité de ses efforts ou lorsqu'il parvient à la réalisation de ses buts. »⁴⁶⁰ Dans le cas des groupes que nous avons étudiés, il s'agit bien évidemment du premier cas de figure, quoi qu'il est tout de même possible de remettre en cause la notion d'« effort », puisque l'engagement dans la cause à défendre ne consiste qu'à synthétiser en quelques lignes son point de vue sur l'impôt et/ou le système fiscal français. Si la démobilisation paraît être collective, il nous semble qu'elle demeure pourtant individuelle ; c'est l'absence de mobilisation collective qui conduit chacun des membres à se démobiliser de sa propre initiative.

Si les « groupes » de discussion sur l'impôt tombent rapidement en désuétude et ne parviennent pas à mobiliser concrètement leurs membres, il n'en demeure pas moins qu'ils conservent une dimension politique dans le sens où ils permettent à chacun d'exprimer son avis sur un espace public. Le discours porté dans ce type de groupes de discussion est certes un discours privé, mais cherche toujours l'approbation d'autrui ou se construit dans et par le collectif. Les personnes s'inscrivant dans un groupe montrant clairement une opposition forte à l'impôt ne le font pas par hasard mais choisissent volontairement d'y entrer. Elles ont nécessairement fait des démarches préalables soit pour trouver le groupe auquel elles se sont inscrites, soit pour le créer par elles-mêmes, et sont ainsi dans une démarche proactive de construction ou d'adhésion à un groupe défendant des intérêts qui sont aussi les siens. Être membre d'un groupe est significatif de la volonté de faire entendre sa voix et de montrer son accord ou désaccord avec les valeurs sur lesquelles il est construit. En ce sens, ces groupes d'intérêts communs sur les réseaux sociaux peuvent être pensés comme une porte d'entrée dans une certaine conception collective de l'impôt : celle des contribuables qui rejettent l'impôt tel qu'il

⁴⁵⁹ CASILLI A.A, *Les Liaisons numériques, vers une nouvelle sociabilité ?*, Paris, Seuil, La couleur des idées, 2010.

⁴⁶⁰ McADAM D., « Pour dépasser l'analyse structurale de l'engagement militant », in *Le Désengagement militant*, dir. Olivier FILLIEULE, Paris, Belin, 2005, p. 70.

est conçu en France, qui s'opposent ou souhaiteraient s'opposer, si ils en avaient la possibilité, aux prélèvements obligatoires.

Les activistes anti-fiscaux n'ont en effet pas nécessairement besoin de descendre dans la rue pour être entendus. Pour que l'action puisse être définie comme une action collective, elle doit respecter trois facteurs, soulignés par Charles Tilly⁴⁶¹ : « au cours des manifestations, des grèves, des réunions publiques, des mouvements sociaux et d'autres formes d'actions semblables, obtiennent le plus souvent satisfaction les groupes qui savent produire le multiple le plus élevé de trois facteurs : le nombre de participants, la volonté d'agir, la netteté du programme mobilisateur ». Les trois facteurs nécessaires à toute action collective sont donc le nombre, la volonté et le programme. Or, dans notre étude sur les groupes Facebook, seul le premier facteur est respecté : les groupes sont certes fondés par un abonné, mais fédèrent ensuite des dizaines de membres. L'intitulé du groupe pourrait être considéré comme un « programme », mais il n'est jamais question de construire une action ou de viser une finalité prédéfinie. Les abonnés membres des groupes « antifiscaux » ne semblent pas chercher à modifier le système fiscal, ni même à faire entendre leur voix hors de l'espace virtuel, mais plutôt à créer un espace public dans lequel ils peuvent exprimer leur mécontentement sans crainte d'être contredits, puisqu'ils savent par avance que leur opinion va nécessairement trouver l'adhésion des autres membres. Il n'y a pas d'identité collective dans ces groupes. Les membres sont des individus à part entière qui ne cherchent qu'à donner leur point de vue, sans chercher à « faire groupe ». Nous pouvons y voir la conséquence de la difficulté de l'action collective considérée comme « réseau » et construite sur le réseau. Comme le dit Jacques Ion, « certes les auteurs de leur engagement, les individus du groupement, réunis en réseau, continuent d'agir en nom collectif ; mais pour cela, vivre le collectif n'est plus un pré-requis »⁴⁶². Rejoindre un groupe d'intérêt induit nécessairement une adhésion à un discours collectif mais ne nécessite pas pour autant de vivre ce collectif. Les interactions entre les différents membres du groupe ne sont en effet que très rares. On ne peut donc pas à proprement parler d'action collective, puisque si l'on suit Alberto Melucci, cité par Olivier Fillieule dans l'introduction à l'ouvrage *Sociologie de la Protestation* qu'il dirige, l'identité partagée est au centre

⁴⁶¹ TILLY Ch., « Les origines du répertoire d'action collective en France et en Grande-Bretagne », *Vingtième siècle, Revue d'Histoire*, n°4 octobre 1984, pp. 89-108.

⁴⁶² ION J., « Affranchissements et engagements collectifs », in *L'engagement au pluriel* (Dir. Jacques ION), Saint-Étienne, Publications de l'Université de Saint-Étienne, 2001, p. 30.

même de l'action collective : « ce n'est que lorsque les acteurs individuels peuvent reconnaître leur cohérence et leur continuité en tant qu'acteurs qu'ils sont capables d'écrire leur propre script de la réalité sociale et de comparer les attentes aux résultats ». ⁴⁶³ La cohérence et la continuité entre les acteurs des groupes antifiscaux que nous avons étudiés ne sont pas recherchées, mais bien plutôt accidentelles. Il n'y a pas d'accord conscient entre les membres du groupe aboutissant sur une description de la réalité sociale univoque, mais l'identité de cette description n'est pas pour autant impossible ; elle résulte simplement de l'adhésion à une même cause – empreinte des mêmes émotions. Nous pouvons penser que ce sont les émotions qui conduisent les abonnés du réseau social Facebook à intégrer les groupes de discussion antifiscaux. Comme nous l'avons relevé ci-avant, la finalité première qui semble être visée par les membres de ces groupes réside dans la volonté de dénoncer l'iniquité du système fiscal français, et de chercher par là-même une certaine reconnaissance de l'injustice personnellement subie. Une fois l'injustice ressentie énoncée, les membres des groupes antifiscaux peuvent construire leurs revendications. Les conditions pour « que la reconnaissance devienne un sujet de revendication politique » sont décrites par Olivier Voirol dans son article intitulé « De l'expérience négative à l'agir politique : construction et clôture des causes collectives » ⁴⁶⁴ : « Ainsi, pour que la reconnaissance devienne un sujet de revendication politique, il faut qu'elle soit définie non pas de manière substantive (en fonction de statuts sociaux liés à des castes ou à des rangs de sang par exemple), mais de manière normative selon un principe d'égalité propre aux sociétés modernes ». Dans les groupes que nous avons étudiés, le besoin que l'autre reconnaisse l'injustice subie se fonde sur une conception particulière de ce que devrait être une société égalitaire. Les membres choisissant de s'exprimer dans les groupes antifiscaux semblent rechercher par-là même l'adhésion aux normes qu'ils posent comme devant être celles d'une société juste, et participent ainsi d'une revendication collective dans l'espace public. Cette revendication ne conduit pas à une action collective, « un agir politique », comme le dit Oliver Voirol ; l'objectif visé n'est donc pas de « transformer effectivement la réalité collective qui est à l'origine des expériences négatives » fondant le besoin de reconnaissance et par-là même les revendications, mais de partager ces expériences négatives avec d'autres personnes les ayant également vécues. Les groupes Facebook que nous avons étudiés se rapprochent

⁴⁶³ FILLIEULE O. (dir.), *Sociologie de la protestation*, Paris, L'Harmattan, 1993.

⁴⁶⁴ VOIROL O., « De l'expérience négative à l'agir politique : construction et clôture des causes collectives », in *Le juste et l'injuste. Émotions, reconnaissance et actions collectives* (dir. GUILLAUD Y. et WIDMER J.), Paris, L'Harmattan, 2009, p. 120.

ainsi plutôt d'un groupe de parole où le partage de l'expérience négative est censé offrir du réconfort, plutôt qu'un espace de militantisme.

Cependant, l'objet fondant le besoin de reconnaissance est politique et social. Ces deux versants ne sont pas incompatibles – bien au contraire, puisque c'est d'abord sur l'individu et sa propre expérience que sont centrés ces groupes. La démarche des membres reste donc privée, et ne semble viser aucune autre finalité que le besoin d'exprimer son « ras-le-bol » ; contrairement aux porteurs des justifications morales et économiques de la contestation fiscale, ils ne proposent pas de refondation du système fiscal ou de l'organisation politique. Les abonnés membres des groupes antifiscaux sur Facebook ne cherchent pas à construire un nouveau modèle de société qu'ils jugeraient plus juste, mais se contentent plutôt de jeter un regard extrêmement critique sur celui dans lequel ils vivent. Cependant, les critiques du système fiscal formulées à l'intérieur de ces groupes peuvent servir de base de réflexion à l'élaboration d'un nouveau contrat social fiscal qui saurait susciter une adhésion des contribuables même très critiques face au système des finances publiques tel qu'il existe en France.

II. Pistes de réflexion pour un nouveau contrat social fiscal

Nos recherches ont permis de mettre en lumière dans un premier temps les difficultés liées au contrôle fiscal et aux sanctions administratives et pénales qui en découlent, nous conduisant à la conclusion d'une incohérence entre la volonté affichée de l'État français à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et la quasi-impunité des délits de fraude fiscale.

Si les citoyens-contribuables sont tout à fait conscients de cet état de fait, ils continuent cependant de juger que la fraude fiscale est une atteinte grave à la société – tout en la jugeant moins grave que les délits de droit commun. Ils ne font d'ailleurs aucune différence entre l'optimisation ou l'évasion (légal) et la fraude (illégal) et semblent bien plutôt juger de la gravité d'un comportement d'évitement en fonction de la somme éludée ; plus elle semble démesurée, plus la déviance est condamnée. Ce système de mesure permet ainsi de placer une frontière entre le « je » et le « eux » : je commets des fraudes qui sont raisonnables tandis que les très riches ou les grandes entreprises ont des comportements fiscaux déraisonnables donc condamnables. En ce sens, les citoyens-contribuables sont tous des « entrepreneurs de morale » au sens défini par Becker,

puisqu'ils déterminent par et surtout pour eux-mêmes une limite à ne pas franchir dans l'utilisation des procédés d'évitement de l'impôt.

Le choix de l'évitement de l'impôt mobilise ainsi trois types de rationalités – utilitariste, axiologique et cognitive – qui s'inscrivent elles-mêmes dans le contexte particulier de la conjoncture économique et politique. Le rapport du citoyen à l'impôt dépend en effet de son rapport à l'État et à la légitimité qu'il donne à ses actions. La tentation de la déviance fiscale est donc plus élevée si le citoyen est en désaccord avec les politiques menées par le gouvernement, et notamment dans le domaine de la fiscalité. Si la lutte contre la fraude fiscale doit passer plutôt par un apprentissage de l'autocontrôle des contribuables, comme l'affirme Pierre Lascoumes, il semble alors nécessaire d'inclure le contribuable dans l'élaboration de la loi et la transformation du système fiscal dans son ensemble. En partant des contribuables et de leur relation à l'impôt et à la fraude et à l'évasion fiscales, quelles seraient les conditions d'un système fiscal juste ? Quels seraient les principes du contrat social fiscal ?

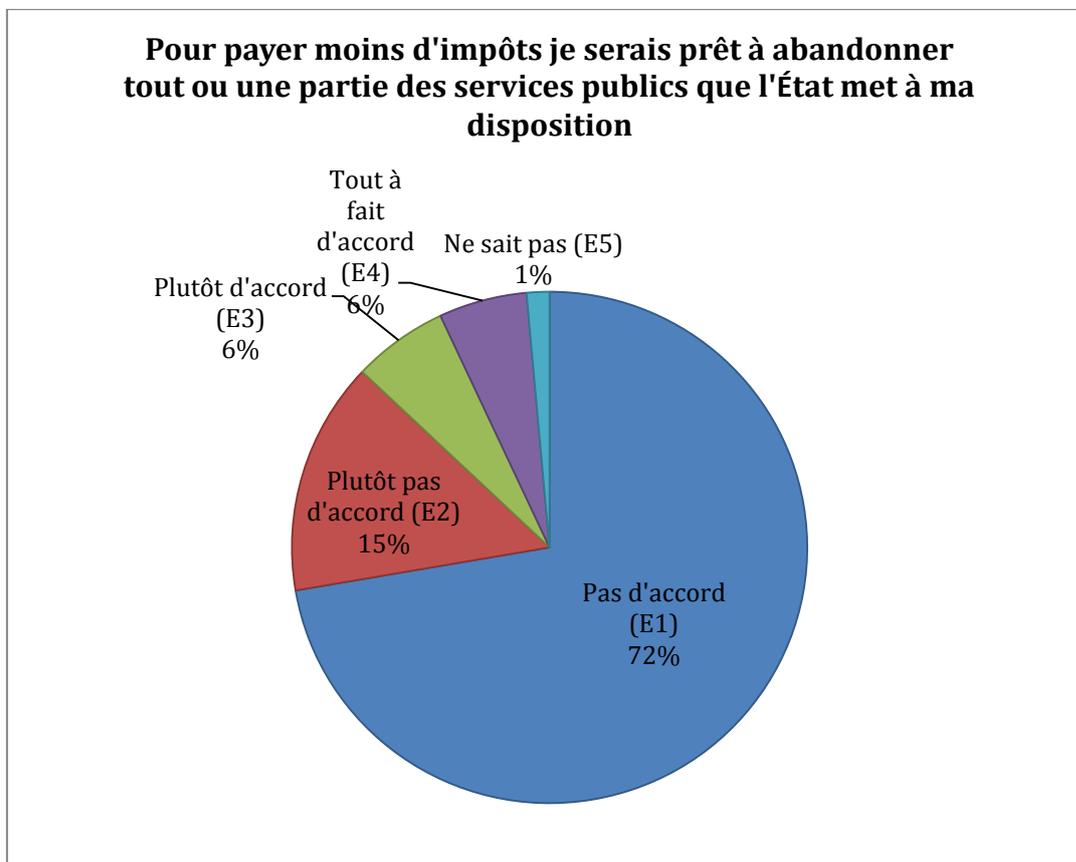
A. Repenser les services publics

Notre enquête nous a permis de relever un attachement fort des répondants aux services publics. Conscients de l'importance des services publics que met l'État à sa disposition et adhérant à l'idée qu'il est nécessaire de les financer, les citoyens-contribuables recherchent tout de même un certain équilibre entre l'effort personnel consenti et le niveau ainsi que la qualité des services publics dont ils peuvent bénéficier.

Si 87% des personnes interrogées ne sont pas d'accord avec l'affirmation suivante : « *Pour payer moins d'impôts, je serais prêt à accepter d'abandonner tout ou une partie des services publics mis à ma disposition* », il est tout de même nécessaire de nuancer ce résultat en montrant que seules les personnes classées dans le groupe 1, à savoir « les intolérants » à la fraude et à l'évasion fiscales montrent un véritable attachement aux services publics. Ils ne sont en effet corrélativement « *plutôt pas d'accord* » avec le fait de perdre une partie des services publics mis à leur disposition pour pouvoir payer moins d'impôts, et plutôt d'accord avec l'idée de payer plus d'impôts pour bénéficier de plus de services publics. Le groupe des « tolérants » à la déviance fiscale est dans un schéma inverse, puisque les individus qui en font partie sont tout à fait d'accord avec l'idée de payer moins d'impôts, même si cela implique la perte partielle ou totale des

services publics dont ils disposent. Le groupe des « très tolérants » ne se prononce pas sur cette question.

Tableau 27 : L'attachement aux services publics

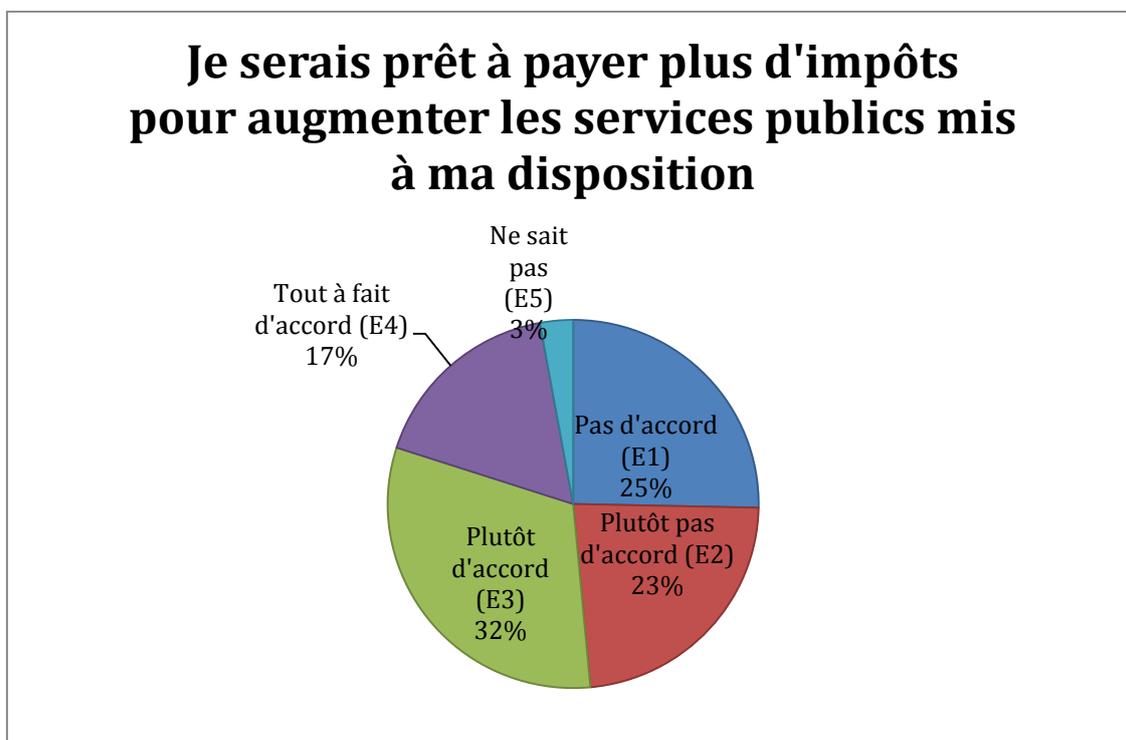


La réponse à la question « Seriez-vous prêts à payer plus d'impôts pour augmenter les services publics mis à votre disposition » est bien plus mitigée puisque 49% d'entre eux sont en effet plutôt d'accord et tout à fait d'accord, tandis que 48% ne sont pas d'accord. Ces résultats témoignent d'une certaine conscience de la nécessité des impôts et de leur intérêt non seulement collectif mais aussi individuel, pour près de la moitié des répondants. Ils sont en effet 49% à estimer qu'il est préférable, du point de vue de leur situation personnelle (la question posée induit cette notion d'intérêt personnel à travers l'expression « mis à ma disposition »), de payer plus d'impôts pour bénéficier de services publics plus importants, alors même que la pression fiscale française est considérée comme élevée.

Nous ne pouvons cependant pas ignorer l'autre moitié de nos répondants (48%) qui refusent l'idée de payer plus d'impôts pour bénéficier de plus de services publics. Si

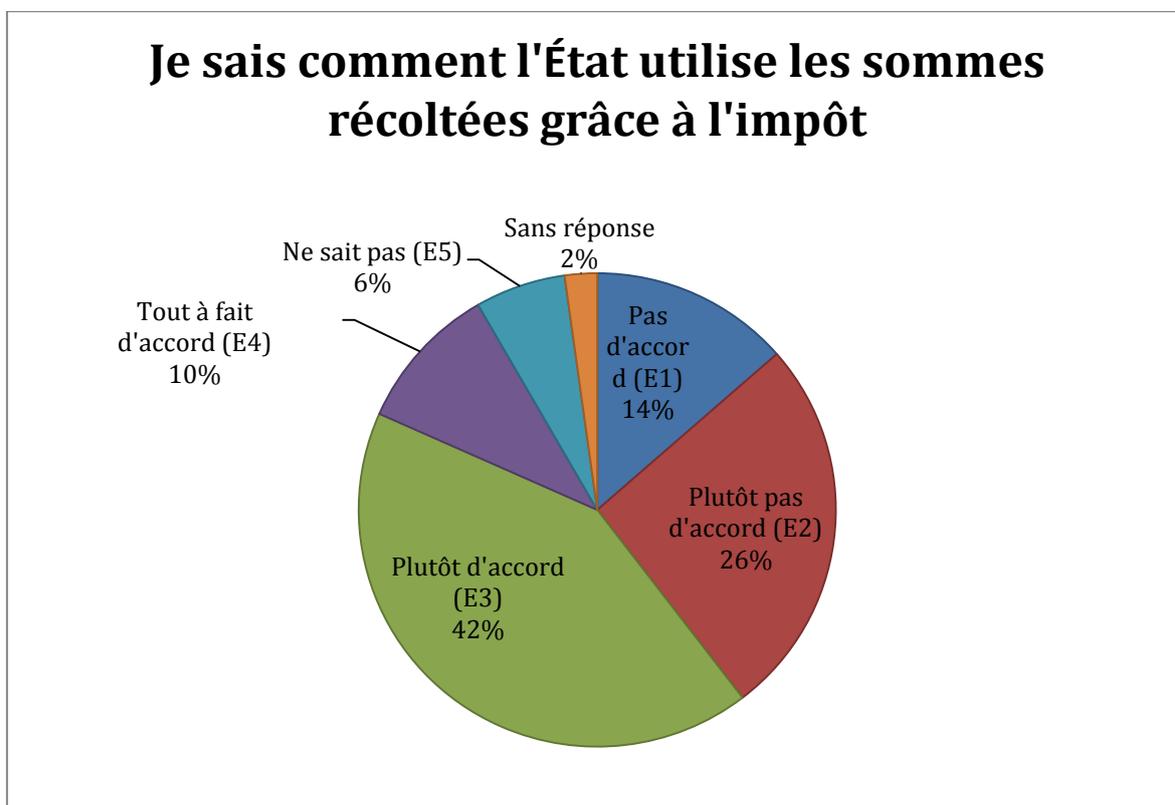
certains d'entre eux tiennent à conserver les services publics dont ils bénéficient déjà, ils ne souhaitent pas pour autant transférer une somme plus importante à l'État, même si la contrepartie pourrait les avantager.

Tableau 28 : L'attachement aux services publics bis



Si près de trois citoyens-contribuables ayant répondu à notre enquête sur quatre ne souhaitent pas voir les services publics diminuer, même en contrepartie d'une baisse des impôts, la moitié ne souhaite pas les voir augmenter si cela implique une hausse des impôts tandis que l'autre moitié est tout à fait d'accord avec cette idée. Ces résultats sont à examiner à la lumière de la connaissance du système fiscal qu'estiment avoir les répondants à notre questionnaire. Ils sont un peu plus de la moitié (52%) à estimer savoir « comment l'État utilise les sommes récoltées grâce à l'impôt ». Étant donné la complexité du système fiscal français et le peu de transparence dont fait montre l'État sur les dépenses publiques, nous pouvons estimer que ce résultat est relativement élevé.

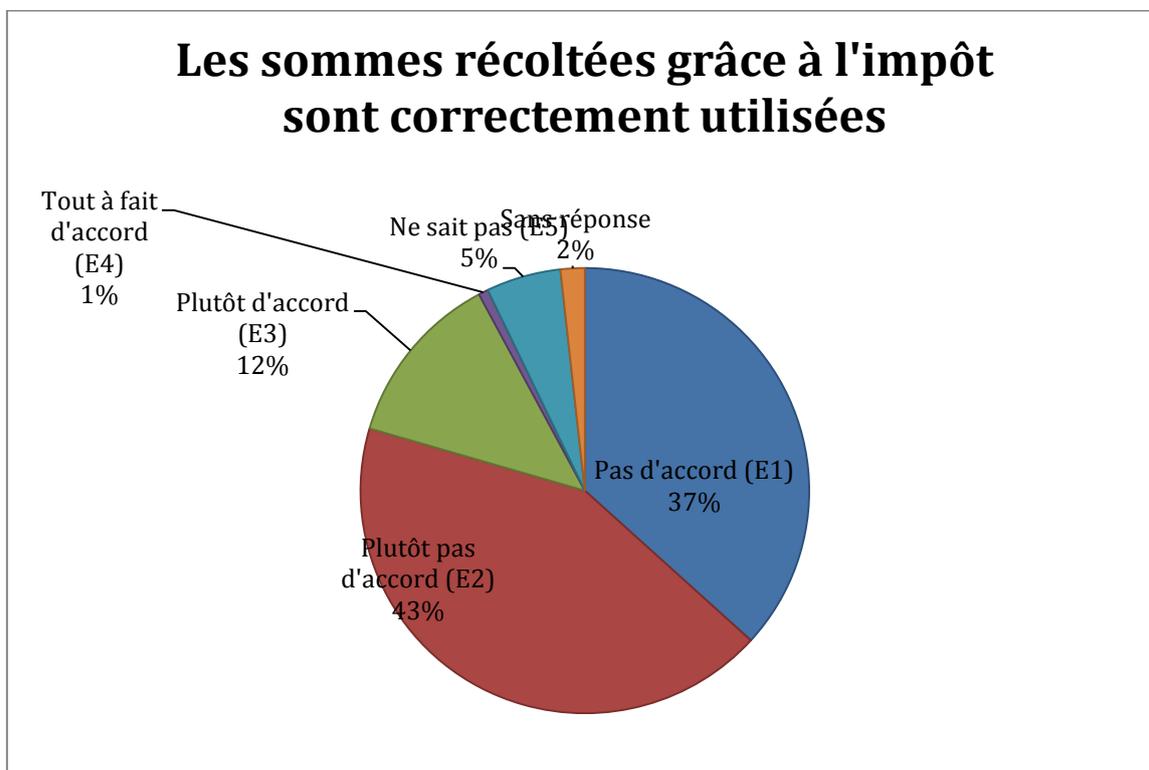
Tableau 29 : Connaissance des dépenses publiques



Par ailleurs, nos répondants sont très critiques face à l'utilisation des sommes récoltées grâce à l'impôt, puisqu'ils sont 80% à ne pas être d'accord avec l'affirmation suivante : « Les sommes récoltées grâce à l'impôt sont correctement utilisées ».

Si près de la moitié des citoyens-contribuables que nous avons interrogés disent ne pas savoir comment sont utilisées les sommes récoltées par l'impôt en France, ils sont plus de 80% à penser qu'elles ne sont pas correctement utilisées. Ce qui peut nous laisser entendre qu'une partie des contribuables qui ne savent pas comment les sommes sont utilisées les jugent tout de même mal utilisées.

Tableau 30 : Représentation des dépenses publiques



Si près de la moitié des citoyens-contribuables que nous avons interrogés disent ne pas savoir comment sont utilisées les sommes récoltées par l'impôt en France, ils sont plus de 80% à penser qu'elles ne sont pas correctement utilisées. Ce qui peut nous laisser entendre qu'une partie des contribuables qui ne savent pas comment les sommes sont utilisées les jugent tout de même mal utilisées.

C'est d'ailleurs le message principal des associations de défense des contribuables, qui ancrent leur critique du système fiscal dans la critique virulente du manque de surcoût et du manque de transparence des dépenses publiques. C'est ce que nous explique Alain Mathieu, ancien Président de l'association « Les contribuables associés », que nous avons rencontré en mai 2011. Pour lui en effet, si les services publics coûtent chers à l'État, c'est parce que les sommes récoltées grâce à l'impôt sont mal utilisées et que la concurrence fiscale contraint les États à limiter le gaspillage :

« Donc la concurrence fiscale c'est ce qui évite pour nous dans une certaine mesure le gaspillage de l'argent public parce que les gens sont obligés de faire des efforts pour bien utiliser l'argent du contribuable. Une bonne partie de l'explication de la fraude vient du fait que les impôts sont très mal utilisés par les gouvernements ou par les collectivités locales qui les gaspille volontiers. [...] »

Selon Alain Mathieu, la mauvaise utilisation des fonds publics peut être considérée comme une explication de la fraude fiscale. Pour lui en effet, le consentement à l'impôt n'existe pas et il est nécessaire, pour convaincre les contribuables de payer leurs impôts, d'utiliser correctement les impôts et d'éviter le gaspillage : *« Il y a un climat qui est créé de gaspillage d'argent public qui fait qu'un grand nombre de contribuables se disent « faisons le maximum pour éviter de payer des impôts ». Il n'y a pas de consentement à l'impôt. Le terme « consentement à l'impôt » est un terme souvent utilisé par les impôts mais à juste titre, qui correspond à un phénomène psychologique important dans la population. Il y a des pays où il y a un grand consentement à l'impôt. Allez voir en Suisse, vous verrez, ils ne discutent pas et ils paient leurs impôts normalement avec des taux beaucoup plus faibles, avec des dépenses publiques qui sont la moitié de la France. Évidemment, ça change la perspective, et ils ne sont pas moins bien traités, moins bien administrés ou moins bien soignés, moins bien éduqués, loin de là, que les Français. Mais donc il y a vraiment un problème de consentement à l'impôt dû largement au gaspillage dans notre pays. »*

En remettant en cause la possibilité même du consentement à l'impôt en France, Alain Mathieu englobe sa critique du système fiscal dans un rejet plus large du système politique français. L'exemple de la Suisse qu'il choisit de mettre en avant n'est pas anodin ; les études sur le consentement à l'impôt dans cet État montrent bien que c'est dans les cantons où la démocratie est la plus directe que l'on retrouve les plus hauts taux de consentement à l'impôt⁴⁶⁵. C'est donc non seulement la légitimité de l'État français à dire la loi fiscale qu'Alain Mathieu remet en cause, mais aussi le système représentatif tel qu'il est instauré en France et qui conduit les hommes politiques à gaspiller les fonds publics pour des raisons purement électoralistes : *« Pour un élu local ce qui est important c'est de dépenser. Je dépense donc je suis, donc j'existe auprès de mes*

⁴⁶⁵ Cf. Note p. 196 : FELD, L. P., FREY, B. S., 2002, *The Tax Authority and the Taxpayer. An Exploratory Analysis*, communication présentée lors de l'*Annual Meeting of the European Public Choice Society Belgirate* en 2002.

électeurs. Je vais créer un carrefour giratoire supplémentaire, je vais mettre des tribunes supplémentaires dans un stade, ou créer un stade, une piscine, etc. Tout ça se voit, et donc ils pensent qu'ils seront plus facilement réélus quand ils auront dépensé que quand ils n'auront pas dépensé. »

Comme le témoigne notre enquête, il existe un quasi-consensus sur la critique de l'utilisation des sommes récoltées par l'impôt et sur l'implication du citoyen dans le processus de décision qui conduit à cette utilisation. Sa non-implication dans l'élaboration de la loi fiscale et dans les prises de décision sur l'utilisation des fonds publics a un effet négatif sur le consentement à l'impôt, qui se vide alors de tout sens.

Partant de ce même constat, Peter Sloterdijk propose une refonte du système fiscal en poussant à l'extrême le système des réductions d'impôt qui permet aux citoyens qui le souhaitent de faire baisser leurs impôts en soutenant des associations, des institutions culturelles, des artistes, etc. L'idée de Sloterdijk est de faire de ce système périphérique le système d'imposition qui prévaudrait sur les autres ; il s'agirait alors de laisser le choix à tous les contribuables du bénéficiaire de la totalité de l'impôt dû : « De petites modifications du droit fiscal pourraient apporter des modifications sensibles au tonus moral de la collectivité : dès que l'on accorderait aux citoyens la liberté de verser une partie de leur imposition habituelle, fût-ce seulement au début quelques pour cents de leur « dette » fiscale, sous forme de don pour lequel ils pourraient librement choisir un bénéficiaire, ils s'éveilleraient, selon toute probabilité psychologique, de leur léthargie et de leur passivité à l'égard des impôts – pour ne pas parler des réflexes d'évitement de l'impôt autour desquels est bâti tout notre système de finances publiques, perverti par des attraits fallacieux »⁴⁶⁶.

Éveiller le citoyen à l'impôt en lui donnant la possibilité de choisir par lui-même ce qu'il souhaite financer avec ses impôts serait, pour Sloterdijk, la meilleure manière de faire naître en lui un véritable consentement à l'impôt et par-là même de ne plus être tenté par l'évitement légal ou illégal de l'impôt. Il s'agit alors de passer d'un consentement sous contrainte à une contribution volontaire : « C'est seulement si les allocations des citoyens à l'État – et qui plus est de tous les citoyens qui ont de l'argent disponible – représentaient des dons caractérisés par la liberté, et non des dettes caractérisées par la contrainte, que l'on pourrait évacuer les absurdités et les

⁴⁶⁶ SOLTERDIJK P., *Repenser l'impôt*, Paris, Buchet Chastel, 2012, p. 48.

inconséquences qui se manifestent à l'instant-même où, comme c'est aujourd'hui couramment le cas, l'on définit les impôts ou bien comme le prix à payer pour des prestations de l'État, ou bien lorsqu'on les conçoit comme des sacrifices de charité s'élevant au même montant. »⁴⁶⁷

Sloterdijk propose ici un renversement de la relation État-Contribuable ; l'État devient allocataire du citoyen qui choisit librement de financer certains services ou certaines institutions, en fonction de ses intérêts personnels ou de ceux de son groupe d'appartenance. Pour que cela fonctionne, il est nécessaire d'accompagner ce changement radical d'une éducation à l'impôt, inexistante aujourd'hui : « Le premier devoir des ministres des Finances serait alors de diriger leur département sous la forme d'un séminaire de formation des donateurs. La démocratie deviendrait le synonyme d'une école de la générosité – et tant que la volonté de contribuer ne serait pas la caractéristique primaire de cette forme de société, on devrait utiliser le mot démocratie avec des réserves »⁴⁶⁸.

Pour Sloterdijk, un régime politique n'est démocratique que si et seulement si l'on éduque les contribuables à vouloir contribuer à son bon fonctionnement, c'est-à-dire à vouloir la financer. Il s'agit alors de ne plus considérer les citoyens comme des contribuables, mais bien plutôt comme des « donateurs » et faire par-là même de l'impôt un don du citoyen pour la société et non plus une obligation imposée par l'État aux contribuables. L'éducation au don que constitue l'impôt permet à Sloterdijk de ne pas évacuer totalement la question de la justice sociale – et d'éviter ainsi de tomber dans l'écueil des néo-libéraux qui pensent l'impôt plutôt comme un acte de charité individuelle que comme un devoir citoyen. S'il semble plutôt pessimiste quant à la volonté des contribuables à participer par eux-mêmes à la construction d'une justice sociale, il lui en laisse quand même la capacité si celle-ci est encadrée par l'État. Le ministre des Finances aura pour mission d'éduquer les citoyens à l'impôt et de les pousser individuellement à allouer une partie de leurs ressources financières à des services ou institutions étatiques bien précis ; une « école de la générosité », selon Sloterdijk, dont la finalité est de dépasser l'individualisme égoïste des contribuables. En fixant cet objectif, il se montre en même temps optimiste – l'homme est capable de devenir un être généreux – et pessimiste – il ne l'est pas naturellement.

⁴⁶⁷ *Ibid.*, p. 44.

⁴⁶⁸ *Ibid.*, p. 46.

La refondation proposée par Sloterdijk nous permet de mieux saisir l'essentielle ambiguïté de la question de l'imposition. Selon lui en effet, le contribuable pourrait accepter de se séparer d'une partie de ses revenus et/ou de sa richesse mais uniquement en vue d'une fin qu'il aurait choisie lui-même. Il ne s'agit plus alors d'impôt, mais de don librement choisi. Le contribuable deviendrait alors un « donateur », seule manière, pour Sloterdijk, qu'il s'investisse dans le bon fonctionnement de l'État et par-là même de la société. Ce qui signifie que tout ce qui concerne le financement de l'État et le bon fonctionnement de la société ne peut être issu que d'une décision individuelle et non collective. Par ailleurs, il est tout à fait difficile d'imaginer une « formation des donateurs » sans contenu ; peut-on former quelqu'un à donner sans lui indiquer à qui donner ? En confiant la décision du financement à l'individu Sloterdijk nie la possibilité d'un accord possible entre les citoyens. Entre le consentement à l'impôt imposé aux citoyens et contrôlé par l'administration fiscale, et le don individuel à un État allocataire, il est possible d'imaginer une nouvelle forme de participation qui s'accomplirait dans une forme de concertation citoyenne. Si, comme l'affirme André Barilari, « *Réconcilier à tout jamais le citoyen et l'impôt n'est possible qu'au royaume d'Utopie* » alors « *l'objectif dans ce domaine de peut qu'être plus modeste : trouver, dans un cadre social déterminé, le moins mauvais équilibre entre les aspirations individuelles et les nécessités collectives* »⁴⁶⁹.

B. Du consentement sous contrôle à la concertation citoyenne

L'ambivalence des relations qu'entretiennent les citoyens-contribuables à l'impôt ne doit pas être considérée comme un écueil auquel il serait impossible d'échapper. L'individualisme contemporain et l'imposition du capitalisme à l'échelle du monde n'induit pas nécessairement la fin du collectif. Les citoyens-contribuables ne se sentent pas assez impliqués dans l'élaboration du système fiscal qu'ils jugent par ailleurs inégalitaire. En effet, comme nous l'avons vu dans la première partie de ce chapitre, les citoyens-contribuables montrent un certain « ras-le-bol » face à une élite politique et financière qui bénéficie d'avantages fiscaux importants – qu'ils décident par eux-mêmes de s'octroyer. La confiance en les représentants politiques est mise à mal, et leurs décisions perdent ainsi en légitimité. Le rejet de l'impôt peut ainsi être considéré

⁴⁶⁹ BARILARI A., « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie » in Regards croisés sur l'économie – « Quelle fiscalité pour quels objectifs ? », n°1, Janvier 2007, p. 34.

comme une revendication politique, celle d'un système globalement plus juste, qui ne bénéficie pas uniquement aux plus aisés et aux plus puissants ; en ce sens, la crise de l'impôt peut être corrélée à la crise de la démocratie. Les citoyens-contribuables sont déconnectés de l'élaboration de la loi fiscale et ne savent pas comment l'argent récolté par les impôts est utilisé. Le manque de transparence de l'administration fiscale et de l'État sur l'utilisation des fonds publics ainsi que les scandales qui ont éclaté ces dernières années⁴⁷⁰ ont conduit les contribuables à s'éloigner d'un système fiscal qu'ils ne comprennent pas et dont ils se méfient. Or, comme l'affirme Frey, plus un contribuable est impliqué dans l'élaboration de la loi fiscale, plus il adhère à l'idée d'un « impôt-contribution » au sens défini par Marc Leroy⁴⁷¹ et moins il va être tolérant aux comportements d'évitement. En ce sens, la lutte contre la fraude fiscale ne peut être exemptée d'une réintégration du citoyen à l'intérieur des politiques publiques en matière de fiscalité. Pour Kirchler reprenant les résultats de Torgler, « *in a system with educated taxpayers who are confident in their knowledge and aware of the use of public finances, transparency is not only a question of fairness and consideration to taxpayers as mature citizens, but also a prerequisite of citizens' cooperation* »⁴⁷².

Pour Marc Leroy, cette réintégration doit passer par un contrat social fiscal qu'il a choisi de nommer « Théorie démocratique des choix politiques », montrant ainsi la nécessité d'un retour à une démocratie participative. Cette théorie « met au centre la souveraineté populaire à la fois pour décider des institutions et de la conception générale à la base de la configuration du problème qui mène à l'action publique dans un contexte donné »⁴⁷³.

La lutte contre la fraude fiscale nécessite une réappropriation de la fiscalité par les citoyens. Il s'agit alors d'offrir aux citoyens la possibilité de participer à une concertation citoyenne sur l'organisation du système fiscal et l'utilisation des sommes récoltées grâce à l'impôt. Pour Marc Leroy, la « théorie démocratiques des choix

⁴⁷⁰ Depuis le début de notre thèse, en septembre 2009, plusieurs grosses affaires ont été relayées par les médias : Liste des 3 000, Affaire Bettencourt, Affaire Cahuzac, Affaire Thévenoud, Johnny Halliday, Gérard Depardieu, Isabelle Balkany, Lionel Messi.

⁴⁷¹ Voir LEROY M., « La sociologie fiscale », *op.cit.*

⁴⁷² « Dans un système où les contribuables éduqués qui ont confiance en leur connaissance et sont conscients de l'utilisation des finances publiques, la transparence n'est pas uniquement une question d'équité ou de considération des contribuables comme étant des citoyens matures, mais aussi un pré-requis pour une coopération citoyenne. » KIRCHLER E., *The Economic Psychology of Tax Behavior*, Cambridge, Cambridge University Press, 2007; TORGLER : « Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments », *Journal of Economic Surveys*, 2002, 16 (5), pp. 657-683.

⁴⁷³ LEROY M. *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p. 342.

politiques offre bien une voie pour lever l'obstacle de l'affaiblissement de la démocratie réelle : en effet, elle suppose que le consentement (éclairé) des individus soit systématiquement recherché, ce qui a rarement été expérimenté. Mais, il faut considérer que le contribuable est un décideur réel en situation sociale. Il n'est pas placé sous un voile d'ignorance »⁴⁷⁴.

La théorie démocratique des choix publics prend la forme d'un contrat social mais sans pour autant se fonder sur un état hypothétique – tel que l'a fait Rawls dans sa *Théorie de la justice*. En rejetant l'utilisation d'un voile d'ignorance, Marc Leroy cherche à rendre sa théorie effective ; il s'agit d'inscrire le contrat social dans une société existante et non pas d'imaginer un contrat idéal qu'on peinerait ensuite à mettre en application.

Bien qu'elles n'aient pas été menées sous la forme d'une concertation collective et citoyenne, nos recherches nous ont permis de dégager trois attentes fondamentales en terme de fiscalité formulées par les contribuables :

- Une meilleure organisation du système des finances publiques et notamment de la dépense (services publics) qui doit passer par l'éducation aux droits et devoirs du contribuable et par la transparence de l'État sur l'utilisation des fonds publics.
- La condamnation de la déviance fiscale jugée démesurée, qui doit impliquer la fin des privilèges pour les élites économiques et financières et politiques.
- L'égalité de tous les citoyens devant l'impôt, qui sera rendue possible grâce aux deux premières attentes et à la préservation des services publics.

La première attente des contribuables s'inscrit dans la condition de possibilité que pose Marc Leroy à la « théorie démocratique des choix politiques » ; pour lui en effet, « la première condition est de réaliser la transparence des finances publiques, dans le cadre d'un choix politique concernant le niveau, la structure et les fonctions de la fiscalité »⁴⁷⁵. Pour pouvoir participer à la réflexion collective sur les finances publiques, le citoyen-contribuable a besoin d'être le mieux éduqué possible à l'impôt et de comprendre tous les tenants et aboutissants potentiellement entraînés par une modification du système fiscal. L'élaboration du contrat social fiscal et par conséquent la réalisation des deux autres attentes des citoyens-contribuables ne peuvent être

⁴⁷⁴ *Ibid.*, p. 345.

⁴⁷⁵ *Ibid.*, p. 346.

effectives que si et seulement si cette première condition est respectée.

Ces attentes que nous avons relevées trouvent écho dans les motions du contrat social fiscal développé par Marc Leroy : « Avant tout, le nouveau contrat social fiscal doit se recentrer sur la redistribution des revenus pour traiter le fléau des inégalités de revenus secrété par la mondialisation du capitalisme financier : pour briser les castes et les dynasties des privilégiés, la taxation de la spéculation financière, de l'héritage, de la fortune est à revoir à l'aune de la contribution des citoyens. Il doit aussi porter sur la préservation de l'environnement et rétablir la relation de la fiscalité aux services publics et aux droits sociaux »⁴⁷⁶. Si l'on en croit Marc Leroy, la construction d'un contrat social fiscal ne semble être possible que dans et par la lutte contre le capitalisme financier et la globalisation économique.

Tout au long de notre développement, nous avons relevé une ambivalence face à l'impôt, aussi bien de la part de l'État et de ses administrations que de celle des contribuables. S'il est vrai que les moyens alloués au contrôle fiscal ont été renforcés ces dernières années, comme l'affirme la DGFIP dans son rapport annuel de 2013 : « L'année 2013 est une année exceptionnelle en matière d'amélioration des moyens dont dispose la DGFIP pour lutter contre la fraude » et ce, suite à la mise en application de la loi du 6 décembre 2013⁴⁷⁷ relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, il n'en demeure pas moins que pour le moment, la fraude fiscale reste encore peu sanctionnée au regard des infractions au droit commun.

Quant aux contribuables, il est tout à fait significatif qu'ils ne condamnent pas tant l'évitement de l'impôt que sa démesure. Ils estiment donc acceptable de jouer avec les lois et les normes tant que certaines limites en terme de montant ne sont pas dépassées ;

⁴⁷⁶ *Ibid.*, p. 350.

⁴⁷⁷ Les mesures en question sont définies ainsi par la DGFIP dans son rapport : « Le législateur a complété la démarche de modernisation du contrôle fiscal, particulièrement au regard de l'informatisation croissante des entreprises [...] La loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière a créé une nouvelle obligation à la charge des entreprises qui [...] devront désormais déposer chaque année auprès du service des impôts une déclaration comportant des éléments d'informations générales et spécifiques sur leur politique de prix de transfert. [Cette] loi a enfin permis de franchir une nouvelle étape essentielle dans le renforcement du dispositif pénal de répression de la fraude fiscale. Ce renforcement se traduit notamment par la création de nouvelles circonstances aggravantes de fraudes fiscales assorties d'un durcissement des sanctions pénales encourues dans ces situations : 7 ans d'emprisonnement et amende pénale de 2M€). [...] Et un renforcement de la brigade nationale de la répression de la délinquance fiscale (BNRDF) qui passe de 22 agents (13 agents de la DGFIP (OFJ) et 9 officiers de police judiciaire (OPJ) en 2012) à 51 agents (30 OFJ et 21 OPJ) fin 2013 ».

preuve que le jeu de la concurrence et de l'optimisation fiscales est tout à fait intégré par les citoyens. Si comme le dit Marc Leroy, l'avènement de la globalisation de l'économie et la financiarisation du capitalisme ont « secrété, au détriment des finalités de la société, le profit économiquement stérile à court terme et les inégalités en s'appuyant sur les techniques de minimisation de l'impôt favorisées par le droit fiscal »⁴⁷⁸, alors la lutte contre la fraude fiscale devra passer par une lutte contre le capitalisme agressif.

En octobre 2014, le quotidien *Le Monde*⁴⁷⁹ publie un article intitulé « Fiscalité, éthique, réputation : vers une nouvelle ère » dans lequel le journaliste explique que la société *Starbucks*, « pressée par l'opinion publique, a [donc] fait le choix de payer un impôt légalement « non dû » pour améliorer son image et sa réputation ». Bénéficiant du jeu de la concurrence fiscale, ce groupe ne payait en effet pas d'impôt sur les sociétés au Royaume-Uni et ce, tout à fait légalement. Mais cet avantage fiscal n'était pas au goût de ses clients qui a choisi de boycotter le groupe pour le pousser à payer cet impôt. Pour le journaliste du *Monde*, cet exemple n'est pas isolé et découle directement de la « crise économique » et du « besoin de ressources budgétaires ». Si ces propos ne sont pas vérifiables en l'état, cet article laisse tout de même entrevoir la possibilité pour les citoyens de peser dans les décisions fiscales des entreprises et ouvre en ce sens la voie à une réappropriation citoyenne du débat politique en matière de fiscalité. L'optimisme dont fait montre le journaliste du *Monde* doit cependant être tempéré. *Starbucks* a déjà fait ce type de promesse en 2012, suite à un appel à boycott à destination de la clientèle. Si l'appel est renouvelé deux ans plus tard, c'est bien que la promesse n'a pas été tenue. Il en va de même pour *Amazon*, le géant américain du « e-commerce » qui a fait l'objet d'un appel au *boycott* par les libraires anglais et français en 2014, quelques semaines avant les fêtes de Noël, alors même qu'il avait subi un premier *boycott* en 2012.

Le Journaliste du quotidien *Le Monde* peut paraître quelque peu optimiste, étant donné que le boycott de *Starbucks* a déjà été mené une première fois en 2012, tout comme celui d'*Amazon*⁴⁸⁰. Si ces actions citoyennes contre les multinationales ne conduisent

⁴⁷⁸ LEROY M., « Déviance fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique », *Socio-logos* (Revue de l'AFS), 6/2011.

⁴⁷⁹ « Fiscalité, éthique, réputation : vers une nouvelle ère ? » *Le Monde.fr*, 14.10.2014, article rédigé par Grégoire de VORGUË, avocat associé et Julien PELLEFIGUE, associé, au cabinet TAJ.

⁴⁸⁰ Lancé par *Amazon Anonymous* et relayé en Grande-Bretagne par *The Guardian* cet appel a été relayé en France par des sites d'information sur internet (*Slate*, *Marianne.net*, *Les Inrocks*, etc.). Sur le site [<http://www.amazonanonymous.org/>], les internautes promettent de ne pas acheter leurs cadeaux de Noël sur Amazon et estiment le montant que l'entreprise ne touchera pas. Les « promesses de non-dépenses » s'élèvent à £ 2 431 168 (soit environ 3 100 000€).

pas à un changement radical dans les pratiques d'optimisation fiscale, il n'en demeure pas moins qu'elles sont révélatrices d'une prise de conscience publique du coût de ces pratiques pour la société. Celle-ci naît d'initiatives individuelles ou menées par de petits groupes, des « lanceurs d'alerte » qui cherchent à éveiller l'intérêt du grand public sur les pratiques d'optimisation sociale. C'est le cas, par exemple, d'Antoine Deltour, Français de 28 ans, qui avoue être l'un des auteurs de la fuite de milliers de pages d'accords fiscaux passés entre le Luxembourg et des Multinationales (Apple, Amazon, Ikea, etc.) appelé *LuxLeaks* (ou Luxembourg *Leaks*). L'auteur de ce scandale financier confie au quotidien *Libération* avoir copié les rescrits fiscaux « sans intention particulière ni projet précis, [il] les a copiés car [il] était consterné par leur contenu »⁴⁸¹. Des documents compromettants émanant d'autres « lanceurs d'alerte » ont été divulgués dans la presse. C'est effet « boule de neige » a permis d'alerter les citoyens sur les pratiques d'optimisation fiscale agressive au sein de l'Europe et de contraindre la Commission européenne de trouver un accord tendant vers une harmonisation fiscale européenne – et notamment son président, Jean-Claude Juncker, ancien Premier ministre du Grand-Duché (de 1995 à 2013). Cet exemple, comme les deux précédents, témoigne de la capacité des citoyens à lutter contre les pratiques d'optimisation fiscale des grandes entreprises et à contraindre les États à prendre des mesures pour les condamner. Ainsi, la réappropriation par les citoyens des questions fiscales est une nécessité dans la condamnation de la déviance fiscale et le rétablissement de l'égalité devant l'impôt. Celui-ci devra passer non pas seulement par une appropriation d'un système fiscal préexistant ou par le consentement à l'impôt sous contrôle comme c'est le cas aujourd'hui, mais aussi par l'élaboration d'un nouveau contrat social fiscal passant par la concertation citoyenne. Celui-ci donnerait à tous les citoyens la possibilité de décider ensemble de la définition d'un système fiscal juste non pas seulement du point de vue du droit positif, mais aussi (et surtout) d'un point de vue éthique, en condamnant toutes les atteintes graves à la sécurité fiscale des contribuables, qu'elles soient légales ou illégales.

Cette lutte contre l'insécurité fiscale ne peut se contenter de la quête du consentement sous contrôle recherché dans et par le contrôle fiscal et les sanctions administratives et pénales, mais doit s'étayer d'une véritable réappropriation par le contribuable des questions fiscales par le biais d'une concertation citoyenne. Si rejeter l'impôt c'est

⁴⁸¹ « J'ai agi par conviction, la cohérence était d'assumer », *Libération.fr*, 14 décembre 2014. Article rédigé par Renaud LECADRE.

rejeter l'État et ses institutions, alors la concertation citoyenne sur les questions fiscales est une manière pour les citoyens-contribuables de se réapproprier la démocratie. C'est en effet en contribuant au bon fonctionnement de la société que le contribuable devient un citoyen : « Cela a-t-il un sens de définir le contribuable comme un citoyen ? Au regard du droit positif, fort peu (...) Par contre, sur le plan des représentations de l'impôt, de ce qui fonde sa légitimité, l'utilisation de la notion de citoyenneté apparaît extrêmement éclairante. Il n'est pas exagéré de considérer que c'est autour des obligations qui créent l'appartenance à une communauté politiquement organisée que s'est constituée la conception moderne de l'impôt comme mode normal de financement des actions de la puissance publique »⁴⁸².

⁴⁸² CROUY-CHANEL De E., *Le Contribuable-citoyen. Histoire d'une représentation fiscale, 1750-1999*, thèse de doctorat de droit public sous la direction de Bernard Castaignède, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 1999.

CONCLUSION DU CHAPITRE VI

Dans un climat où l'évitement de l'impôt dans la sphère économique est devenu la norme, la résistance se trouve du côté des « lanceurs d'alerte » qui respectent ou tentent de faire respecter une certaine éthique en matière de fiscalité. En contestant la démesure des groupes comme *Starbucks* ou *Amazon* ou en dénonçant des accords fiscaux agressifs, les « lanceurs d'alertes » et les citoyens qui les soutiennent s'imposent dans le débat public en contestataires de la démesure des multinationales et/ou des très riches en général ; si leur acte ne se situe pas dans la tradition de la désobéissance civile, il trouve sa force politique dans la volonté de rendre l'impôt aux citoyens.

Les citoyens demandent en effet un impôt plus juste, un État plus transparent et rejette la confiscation des affaires publiques par les élites économiques et politiques qui imposent la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales en parole et une résistance à l'impôt en acte. En condamnant la démesure des évitements de l'impôt d'une certaine catégorie de la population, les citoyens-contribuables actent la rupture entre le « nous » et le « eux », rendant alors possible une réflexion citoyenne sur la réappropriation des questions fiscales qui devra dépasser le simple consentement à un système déjà établi et s'inscrire ainsi dans une concertation qui tendra à une refondation de celui-ci.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Le 29 octobre 2014, 90 États s'engagent dans une lutte collective contre l'évasion fiscale. Les membres du G20 et quelques paradis fiscaux *offshore* comme les Îles Caïman ou les Îles Vierges britanniques, mais aussi des paradis bancaires comme la Suisse ou le Liechtenstein, réunis à Berlin pour le Forum mondial pour l'échange d'informations et la transparence à des fins fiscales⁴⁸³ organisé par L'OCDE, signent un accord sur l'échange automatique des données fiscales sur les contribuables⁴⁸⁴. Celui-ci devrait entrer en application entre septembre 2017 et décembre 2018⁴⁸⁵.

Le secrétaire général de l'OCDE, Angel Gurría, se réjouit de l'avancée majeure dans la lutte contre la fraude fiscale qu'a permis ce forum : « *Benjamin Franklin once observed with great insight that, "There is no kind of dishonesty into which otherwise good people more easily and frequently fall than that of defrauding the government." Fighting tax evasion has always been an uphill struggle, but we are now contending with international evasion in a globalised world. We have to transition to more transparent, multilateral mechanisms. Thanks to your hard work, taxation is finally catching up with globalisation, making it more redistributive, harnessing its potential for social progress and justice, making people's lives better. People sometimes forget that this is what taxation, indeed what economics is all about* »⁴⁸⁶.

Les auteurs de ce rapport demeurent tout de même vigilants quant à l'application effective de la nouvelle norme en matière d'échange des données, soulignant que la lutte contre la fraude fiscale ne peut pas se passer d'une coopération réelle des États qui, seuls, peuvent faire en sorte que les coûts en matière de temps et d'efforts

⁴⁸³ Appelé aussi « forum fiscal mondial »

⁴⁸⁴ Le rapport du forum fiscal mondial est accessible sur le site internet de l'OCDE : Global Forum of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, *Tax Transparency 2014, Report on Progress*, OECD 2014, [<http://www.oecd.org/tax/transparency/GFannualreport2014.pdf>].

⁴⁸⁵ Comme l'indique le rapport du Forum fiscal mondial, la majeure partie des États mettra en application les accords sur l'échange automatique des données dès le mois de septembre 2017, tandis que les autres (l'Andorre, l'Australie, l'Autriche, le Brésil, le Canada, la Chine, le Japon, la Russie, Singapour, la Suisse, la Turquie et les Émirats Arabes Unis entre autres s'engagent à l'appliquer en 2018).

⁴⁸⁶ « Benjamin Franklin observa avec une grande perspicacité qu'« il n'y a aucune autre sorte de malhonnêteté dans laquelle les bonnes gens tombent aussi facilement et fréquemment que la fraude fiscale ». La lutte contre la fraude a toujours été un combat de longue haleine, mais aujourd'hui nous affrontons une fraude internationale dans un monde globalisé. Nous allons devoir évoluer vers plus de transparence et de mécanismes multilatéraux. Grâce à votre travail acharné, la taxation est en train de rattraper la globalisation en la rendant plus redistributive et en captant son potentiel pour le progrès social et la justice et améliore ainsi la vie des citoyens. On oublie souvent que c'est la finalité de la taxation et d'ailleurs de l'économie en général ».

puissent trouver un sens⁴⁸⁷. Si les accords internationaux permettent de cadrer la coopération internationale en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, c'est bien aux États que revient la tâche de leur mise en application concrète et effective. Il est donc nécessaire qu'ils y adaptent leur politique publique en matière de fiscalité. L'internationalisation de la lutte contre la déviance fiscale se joue d'abord dans et à travers le volontarisme politique des États souverains.

Notre recherche nous a permis de mettre en lumière la position d'équilibriste adoptée par l'État français dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales sur son propre territoire. Les objectifs du contrôle fiscal – budgétaire, répressif et dissuasif – sont en effet écrasés par l'objectif non officiel de rendement. Le contrôle fiscal doit avant tout être rentable, même cette finalité implique une quasi-impunité fiscale. Ainsi, le bien-être des citoyens est sacrifié sur l'autel de la rentabilité, et la sécurité sociale mise à mal par des logiques de rendement. Si les réponses administratives et pénales données par l'État aux illégalismes fiscaux ne permettent pas de lutter efficacement contre la fraude fiscale, il est alors nécessaire que les citoyens-contribuables assurent par eux-mêmes leur sécurité fiscale. L'administration fiscale elle-même semble adhérer à l'idée que les contribuables doivent s'« auto-contrôler » pour ne pas succomber à la tentation de la fraude. Or, la tentation est grande. Non seulement parce que la délinquance fiscale, comme la délinquance en col blanc, n'est que très peu punie, mais aussi parce que l'ambivalence de l'État et l'exemple donné par les élites économiques, financières et politiques tendent à banaliser l'évitement de l'impôt, bien qu'il reste inaccessible à toute une partie de la population.

Si elle ne vient pas d'en haut, la discipline fiscale doit venir des citoyens eux-mêmes, qui tendent à rejeter les évitements de l'impôt non pas tant en raison de leur illégalité, mais bien plutôt en fonction d'une limite peu précise car extrêmement relative de la démesure. Si les citoyens-contribuables que nous avons interrogés ne font pas de distinction entre les procédés de fraude et d'optimisation fiscale, ils jugent pourtant que certains comportements sont déviants parce qu'ils mettent en jeu des sommes trop importantes. De ce jugement, nous pouvons déduire que les contribuables ne sont pas mus par la seule rationalité économique mais en font intervenir d'autres types, aussi bien dans leur représentation de l'impôt et de la déviance fiscale que dans leurs prises de décision face à l'acte déclaratif : la rationalité cognitive et la rationalité

⁴⁸⁷ Voir la conclusion du rapport cité ci-avant.

axiologique. Loin d'être exclusives, ces trois rationalités s'imbriquent dans la prise de décision et le comportement du contribuable. En mobilisant ces trois types de rationalité, le contribuable ancre sa prise de décision dans le système fiscal, non pas tel qu'il est construit dans les codes, mais bien tel qu'il s'inscrit dans un contexte et des problématiques personnelles ou à l'échelle du (ou des) groupes d'appartenance. Ainsi, les contribuables construisent ou adhèrent à une conception de l'impôt et du système fiscal qu'ils estiment être la plus proches des valeurs morales et politiques qui sont les siennes. Non loin d'être un individu isolé, le contribuable construit sa représentation de l'impôt sur les informations auxquelles sa position sociale lui donne accès et des intérêts que défend son (ou ses) groupes d'appartenance.

La représentation de l'impôt n'est cependant pas univoque mais se divise bien plutôt en deux représentations correspondant à deux postures du contribuable face à l'impôt : celle du sujet moral d'un côté et celle du sujet utilitariste de l'autre. Ces deux postures très générales se divisent elles-mêmes en six attitudes possibles face à l'impôt, décrites par Vogel⁴⁸⁸ et que nous avons rencontrées tout au long de notre recherche :

- « *Conformist internalisers* » : les contribuables qui adhèrent moralement aux valeurs de l'impôt.
- « *Deviant internalisers* » : les contribuables qui moralement contestent l'impôt.
- « *Conformists identifiers* » et « *deviant identifiers* » : les contribuables qui, par peur de se distinguer de leur groupe d'appartenance choisissent de se conformer à ses normes au moment de la décision d'éviter ou non l'impôt.
- « *Conformist compliers* » : les contribuables qui déclarent et paient leurs impôts par peur de la sanction.
- « *Deviant compliers* » : les contribuables qui évitent l'impôt parce qu'ils savent que les risques d'être contrôlés et sanctionnés sont bas.

Bien qu'opposés, les deux comportements d'adhésion et de refus de l'impôt sont pourtant les deux versants d'une même condition ; les valeurs morales du contribuable peuvent en effet le pousser à adhérer ou à contester l'impôt, tout comme son appartenance à un

⁴⁸⁸ VOGEL J. « Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data », *National Tax Journal*, 27, 1974, pp. 499-513. Vogel construit cette théorie à partir de la théorie du conformisme de KELMAN. Voir KELMAN H.C., « Manipulation of human behavior: An ethical dilemma for the social scientist », *Journal of Social Issues*, 1965, 21, pp. 31-46.

groupe et son degré d'aversion au risque. Le comportement du contribuable est toujours ancré dans une multiplicité de conditions qu'il va mobiliser au moment de la prise de décision d'éviter ou non l'impôt ; en ce sens, la question de la légalité n'est pas première. Le cadre du jugement posé par les contribuables sur les comportements visant à éviter l'impôt s'étend bien au-delà de celle définie par le droit positif. La diversité des attitudes des contribuables ne peut être saisie que dans un dépassement du cadre posé par le droit positif et mis en application dans les réponses administratives et pénales aux illégalismes fiscaux. C'est le rôle de la notion de « déviance fiscale », née de l'analyse de Marc Leroy qui met en relation la théorisation de la déviance portée par Robert K. Merton et Howard Becker avec celle de la « délinquance en col blanc » définie par Edwin Sutherland.

En englobant les évitements légaux de l'impôt, la notion de « déviance fiscale » permet une réflexion plus large sur les normes qui guident le comportement des contribuables particuliers ou entreprises au sein de la sphère fiscale et plus largement économique. Les résultats de notre enquête ont permis de mettre en évidence le fait que la notion de « déviance fiscale » est conditionnée par un ensemble de normes non seulement juridiques mais aussi politiques et morales qui, loin de s'opposer, s'entremêlent les unes aux autres et s'influencent réciproquement. La condition d'acceptabilité de la déviance définie par un rejet de la démesure semble d'ailleurs être partagée aussi bien par « les lanceurs d'alerte » et citoyens que par les inspecteurs des impôts et avocats de l'administration fiscale.

Comme le montre notre enquête, la division instaurée par la notion de démesure entre les comportements jugés tolérables et ceux qui ne le sont pas réinscrit la question de la fiscalité dans une réflexion plus large sur la notion de justice. L'*hybris* des contribuables privilégiés et des multinationales est condamnable en tant qu'elle porte atteinte à une certaine idée de la justice sociale pensée comme équité. Ainsi, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales présentée par les États occidentaux comme une voie possible de la sortie de la crise économique doit être étayée d'une véritable volonté politique de lutter contre l'optimisation fiscale. En luttant contre les premières sans condamner la seconde, non seulement les États envoient un message contradictoire aux citoyens, les plongeant eux-mêmes dans une ambivalence face à l'impôt, mais ils mettent surtout à mal les conditions de possibilité de la justice sociale et par-là même de toute cohésion sociale.

S'il est tout à fait possible de considérer la lutte contre les procédés d'évitement de l'impôt comme une voie de sortie possible de la crise de la démocratie, il est alors

nécessaire de rendre la fiscalité aux citoyens. Conscients des inégalités de richesse qui divisent la société contemporaine et de la confiscation du pouvoir par une élite économique et financière, ceux-ci doivent se le réapproprier non seulement parce qu'il est la source de financement de l'État, mais aussi une des conditions de possibilité de la justice sociale⁴⁸⁹.

Si l'État ne parvient pas à protéger les citoyens contre les méfaits de la fraude et de l'évasion fiscales, alors cette tâche leur revient. La lutte contre la déviance fiscale doit donc passer par une réappropriation de l'impôt par les citoyens, non pas seulement dans une recherche d'un consentement à un impôt préexistant, mais bien plutôt dans l'élaboration d'un contrat social fiscal passant par une concertation citoyenne autour de l'idée de justice fiscale. La réappropriation de l'impôt par le citoyen n'implique pas pour autant un désengagement de l'État à l'intérieur des questions fiscales, mais nécessite au contraire son accompagnement dans l'éducation des citoyens à l'impôt et à l'application des clauses du contrat social décidées par les contribuables. Le passage d'un consentement à l'impôt sous contrôle à un contrat social fiscal fondé sur une concertation citoyenne ne fera pas disparaître la rationalité utilitariste des contribuables qui continueront à être tentés par l'évitement de l'impôt ; mais en rétablissant une certaine forme de justice sociale, le contrat social fiscal devrait rendre la tentation moins forte. En impliquant les citoyens dans l'élaboration de la loi fiscale, le contrat social fiscal les inscrit dans le collectif et par-là même dans une redéfinition de leur participation à la démocratie.

⁴⁸⁹ Dans *L'Invention de la violence*, Laurent Mucchielli montre très bien la « lutte des classes » qui se joue dans le traitement différentiel de la délinquance des cols bleus et celle des cols blancs. Il conclut en effet son état des lieux de notre société en affirmant que « plus que jamais, la justice s'abat sur les plus faibles et sur les phénomènes les plus visibles », laissant alors les délinquances en col blanc et particulièrement la délinquance fiscale impunie. MUCCHIELLI, *op.cit.*, 2014, p. 295.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages :

- ARDANT G., *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, SEVPEN, 1965.
- ARDANT G., *Histoire de l'impôt*, livre 1, Paris, Fayard, 1971.
- ARNSPERGER Ch., Van PARIJS Ph., *Éthique économique et sociale*, Paris, La Découverte, Repères, 2000.
- AUDIER S., *Léon Bourgeois : Fonder la solidarité*, Paris, Éditions Michalon, 2007.
- AUDIER S., *Le Colloque Lippman. Aux origines du néolibéralisme*, Paris, Éditions du Bord de l'eau, 2008.
- AYRAULT L., NEGRIN O., LAMARQUE J., *Droit fiscal général*, Paris, Lexis Nexis, 2014.
- BADIN J., *Les mille et une manières de frauder le fisc*, Paris, Maurice d'Hartoy éditeur, 1933.
- BARILARI A., *Le consentement à l'impôt*, Paris, Presses de Sciences Po, 2000.
- BAZIADOLY S., *Systèmes fiscaux comparés*, Paris, Ellipses, Mise au point, 2010.
- BECCARIA C., *Des délits et des peines*, Paris, Flammarion, GF, 2006.
- BECKER H.S., *Outsiders, Étude de la sociologie de la déviance* (1963), Métailié, 1985.
- BERNS Th., DUPONT J-C. K., XIFARAS M., *Philosophie de l'impôt*, Paris, Bruylant, 2006.
- BEZES Ph., *Réinventer l'État. Les réformes de l'administration française (1962-2008)*, Paris, PUF, 2009.
- BOLTANSKI L., *De la critique. Précis de sociologie de l'émancipation*, Paris, Gallimard, coll. « NRF Essais », 2009.
- BOLTANSKI L., CLAVERIE E., OFFENDSTADT N., VAN DAMME S., *Affaires, scandales et grandes causes : de Socrate à Pinochet*, Paris, Les Essais, 2007.
- BORNE D., *Petits bourgeois en révolte ? Le mouvement Poujade*, Paris, Flammarion, 1977.
- BORNE D., *Résistance à l'impôt*, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1984.
- BOUDON R., *Le juste et le vrai*, Paris, Fayard, 1995.
- BOURGEOIS L., *Solidarité*, Paris, Hachette Livre BNF, Paris, 2013.
- BOUVIER M., *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 1998.

BOUVIER M., ESCLASSAN M.-C., LASSALE J.-P., *Finances publiques*, 11^e édition, Paris, LGDJ, 2012.

BRAITHWAITE V., *Taxing Democracy- Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Aldershot, Ashgate publishing, 2003.

BRAITHWAITE V., LEVI M., *Trust and Governance*, New York, Russell Sage Foundation, 1998.

BRURON V.J., *Le Contrôle fiscal*, Paris, LGDJ, 1991.

BUCHANAN J., *Les Limites de la liberté. Entre l'anarchie et le Léviathan*, Paris, Litec, 1992.

BUCHANAN J., TULLOCK G., *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*, Liberty Fund Inc., 1999.

BRAITHWAITE V., *Taxing Democracy*, Aldershot, Ashgate Publishing LTD, 2002.

CACHEUX (LE) J., *Les Français et l'impôt*, Paris, Odile Jacob, Documentation française, Débat Public, 2008.

CASILLI A.A., *Les Liaisons numériques, vers une nouvelle sociabilité ?*, Paris, Seuil, La couleur des idées, 2010.

CASTEL R., *L'insécurité sociale. Qu'est-ce qu'être protégé ?*, Paris, Seuil, 2003.

COLLET M., COLLIN P., *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, 2^e édition, Paris, PUF, 2014.

COUTU M., ROCHER G. (dir.), *La Légitimité de l'État et du droit. Autour de Max Weber*, Paris/Laval, LGDJ/Presses de l'université Laval, 2006.

COZIAN M., VIANDIER A., *Droit des sociétés*, 3e éd., Paris, Litec, 1990.

CROZIER M., *Le Phénomène bureaucratique*, Paris, Le Seuil, coll. Points, 1971.

CUMMINGS R.G., MARTINEZ-VAZQUEZ J., McKEE M., TORGLER B., *Effects of Tax Morale on Tax Compliance- Experimental and Survey Evidence*, CREMA 2005.

DE MONTALEMBERT G., *Contribuables, Le Fisc vous cerne*, Paris, éd. De Milan, 2000.

CZABANSKI J., *Estimates of Cost Crime : History, Methodologies, and Implications*, Berlin, Springer, 2008

DELALANDE N., *Les Batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Paris, Seuil, coll. L'Univers Historique, 2011.

DELALANDE N., SPIRE A., *Histoire sociale de l'impôt*, Paris, La Découverte, 2010.

DEMAZIÈRE D., GADEA C., *Sociologie des Groupes professionnels, Acquis récents et nouveaux défis*, Paris, La Découverte, 2009.

DENORD F., *Néolibéralisme version française. Histoire d'une idéologie politique*, Paris, Démopolis, 2007.

DISLE E., SARAF J., GONTHIER-BESACIER N., ROSSIGNOL J.-L., *Droit fiscal. Manuel et applications*, Paris, Dunod, 2013.

DJOUHRI M., *L'Évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : Aspects juridiques et organisationnels*, Paris, LGDJ, 2012.

DOMINGUEZ F., MAURIER J., *Les nouveaux contrôles fiscaux*, Paris, Éd. Du Guerrier, 2006.

DONZELOT J., *L'Invention du social*, Paris, Fayard, 1984.

DREZET V., HOANG-NGOC L., *Il faut faire payer les riches*, Paris, Le Seuil, 2010.

DUBERGE J., *La Psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui*, Paris, PUF, 1961.

DUBERGE J., *Les Français face à l'impôt : Essai de psychologie fiscale*, Paris, LGDJ/Montchrestien, 1998.

DUPUY F., THOENIG J.-C., *Sociologie de l'administration française*, Paris, A. Colin, 1983.

DURKHEIM É., « Définition du fait moral », in *Textes.2., Religion, morale, anomie*, Paris, Éditions de Minuit, 1975.

DURKHEIM É., *De la division du travail social*, Paris, PUF, 1998.

DURKHEIM ÉE., *Le Suicide*, Paris, PUF, 2007.

ELIAS N., *La Civilisation des mœurs*, Pocket, Agora, 2003a [1939].

ELIAS N., *La dynamique de l'occident*, Pocket (Agora), 2003b.

ELIAS N., *La Société des individus*, Paris, Agora, 2004.

FILLIEULE Olivier (dir.), *Sociologie de la protestation. Les formes de l'action collective dans la France contemporaine*, Paris, L'Harmattan, 1993.

FINES L., *Les crimes en col blanc. Théories, stratégies de défense et mouvements du pouvoir*, Paris, L'Harmattan, 2011.

FONDATION COPERNIC, *Un Impôt juste pour une société juste*, Paris, Éditions Syllepse, 2011.

FOUCAULT M., *Surveiller et punir. Naissance de la prison*, Paris, Gallimard, 1975.

FOUMDJEM C., *Blanchiment de capitaux et fraude fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2011.

FOUQUET O., SIERACZEK M. (dir.), *Le contrôle fiscal*, Paris, Lamy, 2010.

FUKUYAMA F., *State Building : Gouvernance et ordre du Monde au XXI^e siècle*, Paris, La Table ronde, 2005.

GODEFROY Th., LASCOUMES P., *Le capitalisme clandestin : L'illusoire régulation des places offshore*, Paris, La Découverte, 2004.

- GREEN S.P., *Lying, Cheating, and Stealing: A Moral Theory of White-Collar Crime*, Oxford, Oxford University Press, 2010.
- GROSCLAUDE J., MARCHESSOU P., *Procédures fiscales*, Paris, Dalloz, 2014.
- HAMEL I., *Et si la Suisse ne servait plus à rien ?*, Paris, Larousse, 2010.
- HAYEK F., *Droit, législation et liberté*, Volume III : « L'ordre politique d'un peuple libre », Paris, PUF, 1983.
- HAYEK F. A., *La constitution de la liberté*, (1993), Paris, L.I.L.B.E.R.A.L.I.A, coll. Économie et liberté, 1994.
- HAYEK F. A., *Droit, législation et liberté*, volume 2, Paris, PUF, 1995.
- HAYEK F.A., *Nouveaux essais de philosophie, de science politique, d'économie et d'histoire des idées* (1978), Paris, Bibliothèque classique de la liberté, Les Belles Lettres, 2008.
- HERMAN E., CHOMSKY N., *La Fabrication du consentement : De la propagande médiatique en démocratie*, Paris, Agone, 2008.
- HOANG-NGOC L., *Vive l'impôt*, Paris, Grasset, 2007.
- HOFFMANN S., *Le Mouvement Poujade*, Paris, Presses de la FNSP, 1956.
- ION J., *La fin des militants ?*, Paris, Les éditions de l'atelier, 1997.
- ION J. (dir.), *L'engagement au pluriel*, Saint-Étienne, Publications de l'Université de Saint-Étienne, 2001.
- ION J., FRANGUIADAKIS S., VIOT P., *Militer aujourd'hui*, Paris, Éditions Autrement, 2005.
- KANT E., *La métaphysique des mœurs*, trad. Alain Renaut, Fondation, Préface, Paris, Flammarion, 1994.
- KELLERHALS J., MODAK M., PERRENOUD D., *Le sentiment de justice dans les relations sociales*, Paris, Que sais-je ?, PUF, 1997.
- KIRCHLER E., *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge, Cambridge University Press, 2007.
- LAMBERT Th. (dir.) *Les Sanctions pénales fiscales*, Paris, L'Harmattan, 2007.
- LAMBERT Th., *Procédures fiscales*, Paris, Montchrestien, 2013.
- LANDAIS C., PIKETTY Th., SAEZ E., *Pour une révolution fiscale. Un impôt sur le revenu pour le XXI^e siècle*, Paris, Le Seuil, République des Idées, 2011.
- LASCOUMES P., *Les affaires ou l'art de l'ombre : les délinquances économiques et financières et leur contrôle*, Paris, Centurion, 1986.
- LASCOUMES P., *Élites irrégulières : Essai sur la délinquance d'affaire*, Paris, Gallimard, 1997.

- LASCOUMES P., *Favoritisme et corruption à la française. Petits arrangements avec la probité*, Paris, Presses de Sciences Po, 2010.
- LASCOUMES P., NAGELS C., *Sociologie des élites délinquantes. De la criminalité en col blanc à la corruption politique*, Paris, Armand Colin, coll. U, 2014.
- LAURENT A., *Théories contre l'impôt*, Paris, Belles Lettres, 2000.
- Le CACHEUX J., *Les Français et l'impôt*, Paris, Odile Jacob, Documentation française, Débat public, avril 2008.
- LEROY M., *Le contrôle fiscal, une approche cognitive de la décision administrative*, Paris, L'Harmattan, 1993.
- LEROY M., *Sociologie de l'impôt*, Paris, PUF, 2003.
- LEROY M., *Mondialisation et fiscalité. La globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2006.
- LEROY M., *Sociologie des finances publiques*, Paris, La Découverte/Repères, 2007.
- LEROY M., *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010.
- LESCOEUR Ch., *Pourquoi et Comment on fraude le Fisc*, Paris, Blaud, 1909.
- LEWIS A.L., *Psychology of Taxation*, Oxford, Martin Robertson, 1982.
- LOCKE J., *Second traité du gouvernement civil*, Paris, Flammarion, GF, 1999.
- MANDEVILLE B., *La Fable des abeilles*, Tomes 1 et 2, Paris, Vrin, 1998.
- MARGAIRAZ A., *La fraude fiscale et ses succédanés : comment échapper à l'impôt ?*, 1987.
- MARTINEZ J.-C., *La Fraude fiscale*, Paris, PUF, Que Sais-je ?, 1984.
- MARTINEZ J.-C., *Lettre ouverte aux contribuables*, Paris, Albin Michel, 1985.
- MATHIEU L., *La démocratie protestataire*, Paris, Presses de Sciences Po, 2011.
- MAUSS M., *Essai sur le don*, Paris, PUF, Coll. Quadrige, [1924] 2008.
- Mc BARNET D., *Crime, compliance, and control*, Ashgate/Dartmouth Publishers Ltd, Burlington, 2004.
- McDONALD Z., OYLE D. (eds), *Illicit Activity. The economics of crime, drugs and tax fraud*, Aldershot, Ashgate, 1999.
- MERCKLE P., *Sociologie des réseaux sociaux*, Paris, La Découverte, coll. Repères, 2004.
- MERTON R.K., *Éléments de théorie et de méthode sociologique*, Paris, Armand Colin, 1998.
- MONTALEMBERT de G., *Contribuables, Le Fisc vous cerne*, Paris, éd. De Milan, 2000.

- MONTESQUIEU, *De l'Esprit des lois*, livre XII, Paris, Flammarion/GF, 1993.
- MUCCHIELLI L., *L'Invention de la violence. Des peurs, des chiffres, des faits*, Paris, Fayard, 2011.
- MUCCHIELLI L., *Sociologie de la délinquance*, Paris, Armand Colin, 2014.
- MUSGRAVE R.A., *The theory of public finance*, New York, McGraw-Hill, 1959.
- NEMO Ph., *La société de droit selon F.A. Hayek*, Paris, PUF, coll. Libre échange, 1988.
- NEURISSE A., *Histoire de la fiscalité en France*, Paris, Économica, 1996.
- NIZET J.-Y., *Fiscalité, économie et politique. L'impôt en France, 1945-1990*, Paris, LGDJ, 1998.
- NOZICK R., *État, anarchie et utopie*, Paris, PUF, Coll. Quadrige, 1988.
- OGIEN R., *L'Éthique aujourd'hui. Maximalistes et minimalistes*, Paris, Folio, 2007.
- OLSON M., *La Logique de l'action collective*, Bruxelles, Éd. Université de Bruxelles, 2011.
- PAUGAM S., DUVOUS N., *La Régulation des pauvres*, Paris, PUF, 2008.
- PIKETTY Th., *Les Hauts Revenus en France au XX^e siècle. Inégalités et redistribution, 1901-1998*, Paris, Grasset, 2001.
- PIKETTY Th., *Le Capital au XXI^e siècle*, Paris, Seuil, 2014.
- PINÇON M., PINÇON-CHARLOT M., *Grandes fortunes. Dynasties familiales et formes de richesse en France*, Paris, Payot, 1998.
- PINÇON M., PINÇON-CHARLOT M., *Sociologie de la bourgeoisie*, Paris, La Découverte, 2000.
- PINÇON M., PINÇON-CHARLOT M., *Les Ghettos du Gotha. Comment la bourgeoisie défend ses espaces*, Paris, Seuil, 2007.
- PINÇON M., PINÇON-CHARLOT M., *Le Président des riches. Enquête sur l'oligarchie dans la France de Nicolas Sarkozy*, Paris, Zones, 2010.
- PROUDHON P.-J., *Philosophie de la misère*, T.1, Antony, Groupe Fresnes-Antony de la Fédération anarchiste, 1983.
- PROUDHON P.-J., « Théorie de l'impôt – Question mise au concours par le Conseil d'État du Canton de Vaud en 1860 », Texte commenté et présenté par Thierry Lambert, Paris, L'Harmattan, Coll. Logiques juridiques, 1995.
- RAWLS J., *Théorie de la justice*, Paris, Point Essais, 2009.
- ROBERT Ph., *L'Insécurité en France*, Paris, La découverte/ Repères, 2002.
- ROSANVALLON P., *La Contre-démocratie. La politique à l'âge de la défiance*, Paris, Seuil, 2006.
- SALAS D., *La Volonté de punir*, Paris, Fayard/Pluriel, 2010.

- SALIN P., *La Tyrannie fiscale*, Paris, Odile Jacob, 2014.
- SAY Jean Baptiste, *Cours Complet d'Economie Politique*, Paris, Guillaumin, 1852.
- SCHMOLDERS G., *Psychologie des finances et de l'impôt*, Paris, PUF, collection SUP, 1973.
- SCHOENAUER Ch., *Les fondamentaux de la fiscalité*, Paris, EKSA, 2006.
- SEN A., *L'Idée de justice*, Paris, Flammarion, 2012.
- SIMMEL G., *Philosophie de l'argent*, Paris, PUF, 1999.
- SMITH A., *Théorie des sentiments moraux*, Paris, PUF, 2003.
- SOLTERDIJK P., *Repenser l'impôt*, Paris, Buchet Chastel, 2012.
- SOPHOCLE, « Antigone », in *Théâtre complet*, Paris, GF Flammarion, 1993.
- SPIRE A., *Faibles et puissants face à l'impôt*, Paris, Raisons d'agir, 2012.
- SUNSTEIN C., *Republic.com*, Princeton, Princeton University Press, 2002.
- SUTHERLAND E., *White Collar Crime*, Holt, Rinehart and Winstin, Inc., 1949.
- SZABO D., *Déviance et criminalité – Textes*, Paris, Armand Colin, Coll. U2, 1970.
- THIERS L.A., *De la propriété*, Paris, Paulin, Lheureux et Cie, 1848.
- THOREAU H.D, *La Désobéissance civile*, présentation Noël Mamère, Paris, Éd. Le passager clandestin, 2009.
- TORGLER B., SCHALTEGGER C.A., *Tax Morale and Fiscal Policy*, 2005.
- TORGLER B., *Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis*, Cheltenham Glos, Edward Elgar, 2007.
- TORGLER B., M. SHAFFNER, A. MACINTYRE, *Tax Compliance, Tax Morale and Governance Quality*, 2007.
- TYLER T.R., *Why People Obey the Law*, Princeton, Princeton University Press, 2006.
- VALLE A. *Les Systèmes fiscaux*, Paris, Seuil, 2000.
- WALRAS L., *Théorie critique de l'impôt*, Paris, Libraire de Guillaumin et Cie, éditeurs, 1861.
- WALZER M., *Spheres of Justice. A Defense of Pluralism and Equality*, Basic Books, 1983.
- WEBER M., *Le Savant et le Politique*, Paris, Plon, 1959.
- WEBER M., *L'Éthique protestante et l'esprit du capitalisme*, Paris, Plon, 1964.
- WEBER M., *Essai sur la théorie de la science*, III^e essai : « Essai sur quelques catégories fondamentales de la sociologie compréhensive », Paris, Plon, 1965.
- WEBER M., *Économie et société*, vol. 1, Paris, Pocket, 1995.
- WEBER M., *Sociologie du droit*, Paris, PUF, 2013.

WEBLEY P., ROBBEN H., ELFFERS H., HESSING D., *Tax Evasion. An experimental approach*, Cambridge, Cambridge University Press - Paris, Éditions de la Maison des Sciences de l'Homme, 1991.

WEELHER S., MANN K., SARAT A., *Sitting in Judgement. The Sentencing of White-Collar Criminals*, Yale University Press, 1988.

WEIDENFELD K., *À l'ombre des niches fiscales*, Paris, Economica, 2011.

Articles et chapitres d'ouvrages:

ALARCON G., BEYAERT A., PABLOS L., Fiscal Awareness : a study of female attitude toward frauds in Spain, in PICKHARDT M., PRINZ A. (eds) *Tax Evasion and the Shadow Economy*, Edward Elgar, 2012

ALLINGHAM, SANDMO, « Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis » in *Journal of Public Economics*, 1972, vol. 1, n° 3-4, pp. 323-338.

ALM J., « Uncertain tax policies, individual behavior, and welfare », *The American Economic Review*, 1987, vol. 78, n° 1, pp. 237-245.

ALM J., BAHL R., MURRAY M.N., « Tax structure and tax compliance », *Review of Economics and Statistics*, 1990, vol. 72, n° 4, pp. 603-613.

ALM J., BAHL R., MURRAY M.N., « Audit selection and income tax underreporting in the tax compliance game », *Journal of Development Economics*, 1993, vol. 42, n° 1, pp. 1-33.

ALM J., BLOOMQUIST K., McKEE M., « On the external validity of tax compliance experiments », New Orleans, Tulane University Working Paper, LA, 2010.

ALM J., JACKSON B.R., McKEE M., « Fiscal exchange, collective decision institutions and tax compliance », *Journal of Economic Behavior & Organization*, 1993, n° 22, pp. 285-303.

ALM J., McCLELLAND G.H., SCHULZE W.D., « Why do people pay taxes? », *Journal of Public Economics*, 1992, n° 48, pp. 21-38.

ANDREONI J., ERARD B., FEINSTEIN J., « Tax compliance. », *The Journal of Economic Literature*, 1998, vol. 36, n° 2, pp. 818-860.

BACKHAUS J.G., « Fiscal Sociology : What for ? », *The American Journal of Economics and Sociology*, 61 (1), 2002, pp. 55-77

BARILARI A., « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie » in *Regards croisés sur l'économie – « Quelle fiscalité pour quels objectifs ? »*, n°1, Janvier 2007, pp. 27-34.

- BASTIAT F., « L'État », *Journal des Débats*, numéro du 25 septembre 1848, réédition 1983, p. 39.
- BASTIAT F., « L'impôt », in *Sophismes économiques*, Œuvres complètes, T.5, Paris, Librairie Guillaumin, 1863, pp. 343-347.
- BECK P.J., DAVIS J.S., JUNG W., « Experimental evidence on taxpayer reporting behavior », *The Accounting Review*, 1991, vol. 66, n° 3, pp. 535-558.
- BECKER G. S., « Crime and punishment: an economic approach. », *Journal of Political Economy*, 1968, n° 76, pp. 169-217.
- BOURDIEU P., BOLTANSKI L., « La production de l'idéologie dominante », *Actes de la recherche en sciences sociale*, 1976, vol. 2, n° 2-3, pp. 4-73.
- CASSUTO Th., « Exigence du droit de l'Union européenne en matière d'investigations financières », in le dossier « La lutte contre la délinquance financière », *Actualité Juridique Pénal*, décembre 2012, pp. 637-655.
- CASTAIGNÈDE B., « Lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », *Revue française de finances publiques*, 2010, n° 210, pp. 3-23.
- CHAMBAS G., COMBES J.-L., « L'impôt progressif sur le revenu : deux siècles de débat en France », *Revue française de finances publiques*, 2001, n° 74, pp. 197-213.
- CHAMPAGNE P., « La manifestation. La production de l'événement politique », *Actes de la recherche en sciences sociales*, juin 1984, n° 52-53, pp. 18-41.
- CHAVAGNEUX Ch., MURPHY R., PALAN R., « Les paradis fiscaux : entre évasion, contournement et inégalités mondiales », *L'Économie politique*, 2009, n° 42, pp. 22-40.
- COUSIN B., CHAUVIN S., « L'entre-soi élitaire à Saint-Barthélemy », *Ethnologie française*, 2012, vol. 42, n° 2, pp. 335-345.
- DAWES R. M., (1980). « Social dilemmas », *Annual Review of Psychology*, 1980, vol. 31, n° 1, pp. 169-193.
- DE LA MARDIÈRE C., « L'idéologie des révoltes fiscales modernes (le mouvement Poujade) », *Revue française de finances publiques*, décembre, 2003, n° 84, pp. 43-52.
- DELALANDE N., « Le consentement à l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de la confiance. Une étude de cas en Seine-et-Oise (années 1860 - années 1930) », *Revue d'Histoire Moderne et Contemporaine*, 2009, vol. 56, n° 2, pp. 135-163.
- DELORME G., « La protection des contribuables », *Revue française des finances publiques, Le contentieux fiscal*, 1987, n° 17, pp. 125-135.

- DREZET V., *L'impôt, les riches, la crise et la justice fiscale*, publié par Mouvements, le 3 janvier 2011 sur le site de Mouvements : [<http://www.mouvements.info/L-impot-les-riches-la-crise-et-la.html>].
- ERARD B., FEINSTEIN J., « Econometric models for multi-stage audit process: an application to the IRS national research program », in ALM J., MARTINEZ-VAZQUEZ J., TORGLER B., *Tax compliance and tax evasion*, London, Routledge, 2010, pp. 113-137.
- FAGET J., « La fabrique de la décision pénale. Une dialectique des asservissements et des émancipations », *Champ pénal/ Penal field* [En ligne], Vol. V | 2008, mis en ligne le 11 juin 2008, consulté le 25 août 2014. URL : [<http://champpenal.revues.org/3983> ; DOI : 10.4000/champpenal.3983].
- FAVET D., « On the Structure of Egalitarianism », *Social Problems*, 1974, 22, pp. 199-213.
- FEINSTEIN J., « An econometric model of income tax evasion and its detection. », *The Rand Journal of Economics*, 1991, vol. 22, n° 1, pp. 14-35.
- FELD L.P., FREY B.S., « Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation », *Law & Policy*, 2007, n° 29, pp. 102-120.
- FELD L.P., FREY B.S., « The Tax Authority and the Taxpayer. An Exploratory Analysis », communication présentée lors de *l'Annual Meeting of the European Public Choice Society Belgique*, 2002.
- FELD L.P., TYRAN J.-R. « Tax evasion and voting: an experimental analysis », *Kyklos*, 2002, n° 55, pp. 197-222.
- FISCHER N., SPIRE A., « L'État face aux illégalismes », *Politix*, 2009, vol. 22, n° 87, pp. 7-20.
- FRANK R. H., GILOVICH T., REGAN D. T., « Does Studying Economics Inhibit Cooperation ? », *Journal of Economic Perspectives*, 1993, vol. 7, n° 2, pp. 159-171.
- FREY B. S., « The Role of Deterrence and Tax Morale in Taxation in the European Union », *European Review*, juillet 2003, vol. 11, n° 3, pp 385-406.
- FUEST C., SCHNEIDER F., « Tax evasion, tax avoidance and shadow economy: introduction », *Tax Public Finance*, 2012, n° 19, pp. 1-4.
- FURNHAM A., « Understanding the meaning of tax : Young people's knowledge of the principles of taxation », *Journal of Socio-Economics*, 34 (5), 2005, pp. 703-13.
- GALAVIELLE J.-P., « Les représentations de l'équité à travers la théorie de l'impôt », in MONNIER J.-M. (dir.), *Dynamiques économiques de l'équité*, Paris, Economica, 1999,

pp. 97-109.

GORDON J.P.F., « Individual morality and reputation costs as deterrence to tax evasion », *European Economic Review*, 1989, n° 33, pp. 797-805.

GOURDON H., « Impôt et liberté individuelle », in LAMBERT Th., *Contrôle fiscal. Principes et pratiques*, Paris, Economica, 1988, pp. 24-34.

GRASMICK H.G., BURSK R.J., COCHRAN J.K., « Render unto Caesar what is Caesar's: Religiosity and Taxpayers' Inclinations to Cheat », *The Sociological Quarterly*, 1991, vol. 32, n° 2, pp. 251-266.

GRASMICK H.G., SCOTT W.J., « Tax Evasion and Social Control », *Journal of Economic Psychology*, 1982, n° 3, pp. 213-230.

GUERY A., « Fondements historiques des finances de l'État », in THÉRET B. (dir.), *L'État, la finance et le social*, Paris, La Découverte, 1995, pp. 390-418.

JACOBS A.M., « How Do Ideas Matter ? Mental Models and Attention in German Pension Politics », *Comparative Political Studies*, 42 (2), 2009, pp. 252-279.

KARLINSKY S., BURTON H., BLANTHORNE C., « Perceptions of Tax Evasion as a Crime », *Journal of Tax Research*, 2004, vol. 2, n. 2, pp. 226-240.

KEENAN A., DENAN P.N., « Moral Evaluations of Tax Evasions », *Social Policy and Administration*, 1980, vol. 14, n° 3, pp. 209-220.

KELMAN H.C., « Manipulation of human behavior: An ethical dilemma for the social scientist », *Journal of Social Issues*, 1965, 21, pp. 31-46.

LASCOUMES P., « Contrôle et sanction des illégalismes fiscaux. Une pratique administrative coupable », in LAMBERT Th., *Contrôle fiscal. Principes et Pratiques*, Paris, Economica, 1988, pp. 55-73.

LASCOUMES P., « Les illégalismes : outils d'analyse », *Société & représentations*, 1996, n° 3, pp. 78-84.

LASCOUMES P., BEZES P., « Les formes de jugement du politique. Principes moraux, principes d'action et registre légal », *L'Année sociologique* 2009, vol. 59, n° 1, pp. 109-147.

LASCOUMES P., VERNEUIL D., avec la collaboration de YORDAMIAN S., « Les poursuites en matière de fraude fiscale : une étude d'interface », *Déviance et contrôle social, Délit fiscal et/ou délit pénal ?*, Étude réalisée avec le concours du Service de Contentieux de la DGI, Paris, 1981.

LEMENNICIER B., *Entreprise éthique* (Éthique Éditions), « Fisc et éthique : redistributeur ou prédateur ? », n° 15, octobre 2001.

LEROY M., « L'individu et l'impôt, Contribution à une sociologie cognitive de l'impôt », *Revue L'Année sociologique*, 1992, vol. 42 , pp. 319-343.

LEROY M., « L'organisation du contrôle fiscal. Une forme « originale » de bureaucratie », *Revue française de science politique*, 1994, 44^e année, n°5, pp. 811-835.

LEROY M., « L'impôt sur le revenu entre idéologie et justice fiscale », *Politiques et management public*, 1996, vol. 14, n° 4, pp. 41-71.

LEROY M., « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, 2003, vol. 51, n° 1, pp. 247-274.

LEROY M., « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *Archives européennes de sociologie*, 2003, vol. XLIV, n°2003, vol. 2, pp 213-244.

LEROY M., « L'approche sociologie du contrôle fiscal », *Revue Tunisienne de fiscalité*, Sfax, 2007, pp. 21-43.

LEROY M., « La sociologie fiscale. », *Socio-logos. Revue de l'association française de sociologie* [En ligne], 4 | 2009, mis en ligne le 07 mai 2009.

LEROY M., « Déviance fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique », *Socio-logos* (Revue de l'AFS), 2011, n° 6, pp. 1-40.

LEROY M., « La soutenabilité des finances publiques à l'épreuve de la crise internationale : le questionnement de la « sociologie » fiscale », *Revue de l'Union Européenne*, Paris, Dalloz, juillet-août 2012, n° 560, pp. 456-470.

LEROY M., « La régulation bureaucratique du conflit fiscal », in LAMBERT Th. (dir.), *Le contentieux fiscal*, Paris, Dalloz, 2014.

LEROY M., « Sociologie de l'impôt légitime : Contre les poncifs économiques de l'incivisme fiscal », in L. AYRALT, GARNIER F. (dir.), *Histoire du discours antifiscal en Europe*, Paris, Bruylant, Coll. Finances Publiques/Public Finance, 2014, pp. 176-204.

LEROY M., « Le discours antifiscal à l'aune de la sociologie fiscale », *Revue française de finances publiques*, novembre 2014, n° 128, pp. 241-275.

LORDON F., « Violences néo-libérales », *Mouvements*, Paris, La Découverte, 2002, n° 23, pp. 41-48.

MAILLARD D., « Sur le progressivité de l'impôt », *Commentaire*, Automne 2011, n° 135, pp. 697-703.

McADAM D., « Pour dépasser l'analyse structurale de l'engagement militant », in FILLIEULE O. (dir.), *Le désengagement militant*, dir. Olivier Fillieule, Paris, Belin, 2005.

McBARNET D., « Wither than White-Collar: Tax, Fraud, Insurance and the

management of stigma », *British Journal of Sociology*, 1991, vol. 42, n° 3, pp. 323-344.

McBARNET D., « It's not what you do but the way that you do it: tax evasion, tax avoidance and the boundaries of deviance », in DOWNES D., *Unravelling Criminal Justice*, Basingstoke, MacMillan, 1992, pp. 247-268.

McCULLOCH J.R., « On the Complaints and Proposals Regarding Taxation », *Edinburgh Review*, 1833, vol. LVII, pp. 434-448

MITTONE L., « Dynamic Behaviour in Tax Evasion: An Experimental Approach », *The Journal of Socio-Economics*, 2006, n° 36, pp. 813-835.

MONNIER J.-M., « L'impôt et la contrainte ou la dialectique de l'autonomie et de la responsabilité », *European Journal of Economic and Social Systems*, 2006, n° 19, pp. 99-110.

MUELLER E., « Public Attitudes Toward Fiscal Programs », *The Quarterly Journal of Economics*, 1963, n° 77, pp. 210-235.

MURPHY K., « Regulating More Effectively: The Relationship between Procedural Justice, Legitimacy, and Non-Tax compliance », *Journal of Law and Society*, 2005, vol. 32, n° 4, pp. 562-589.

NAGELS C., « L'articulation entre le pénal et l'administratif : le cas de la fraude sociale », *Droit pénal de l'entreprise*, 2009, n° 2, pp. 121-131.

NAGELS C., « Lutter contre la fraude sociale. Entre mécanismes de régulation et de pénalisation », in CLESSE Ch.-E. (dir.), *L'auditorat du travail : compétences civiles et pénales*, Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 447-464.

NAGELS C., « Les grandes entreprises et les instances étatiques de lutte contre la fraude sociale : le jeu du chat et de la souris », *Champ pénal/Penal field* [En ligne], Vol. X | 2013, mis en ligne le 06 mars 2013.

NEMO Ph., « L'immoralité de l'impôt français », *Entreprise éthique*, n° 15, octobre 2001, pp.45-57.

PIKETTY Th., SAEZ E., « Income Inequality in the United States 1913-1998 », *Quarterly Journal Economics*, 2003, vol. CXVIII, n° 1, pp. 1-39.

RICHARD J., « Le contrôle fiscal et les politiques publiques », in LAMBERT Th., *Contrôle fiscal : Principes et pratiques*, Paris, Economica, 1988, pp. 102-143.

ROSANVALLON P., « Histoire des idées keynesiennes en France », *Revue française d'économie*, 1987, vol. 2, n° 2-4, pp. 22-56.

ROUSSEAU J.-J., « Le Gouvernement », in *L'Encyclopédie ou Dictionnaire raisonné des sciences, des arts et des métiers*.

- SAKURAI, Y., BRAITHWAITE V., « Taxpayers' perceptions of practitioners: Finding one who is effective and does the right thing ? », *Journal of Business Ethics*, 2003, vol. 46, n° 4, pp. 375-387.
- SANDMO A., « The theory of tax evasion: a retrospective view », *National Tax Journal*, 2005, n° 58, pp. 643-663.
- SANDMO A., « An evasive topic: theorizing about the hidden economy », *Int Tax Public Finance*, 2012, n° 19, pp. 5-24.
- SCHUMPETER J., « La crise de l'État fiscal », in *Impérialisme et classes sociales*, Paris, Flammarion, 1984, pp. 229-282.
- SLEMROD J., « Cheating ourselves: the economics of tax evasion. », *Journal of Economic Perspectives*, 2007, vol. 21, n° 1, pp. 25-48.
- SMITH K.W., KINSEY K.A., « Understanding taxpaying behaviour: A conceptual framework with implications for research », *Law and Society Review*, 1987, n° 21, pp. 639-63.
- SPICER, M. W., LUNDSTEDT S.B., « Understanding Tax Evasion » *Public Finance*, 1976, vol. 31, n° 2, pp. 295-305.
- SPIRE A., « Échapper à l'impôt ? La gestion différentielle des illégalismes fiscaux », *Politix*, 2009, vol. 3, n° 87, pp. 143-165.
- SPIRE A., « La domestication de l'impôt par les classes dominantes », *Actes de la recherche en sciences sociales*, 2011, vol. 5 n° 190, pp. 58-71.
- SPIRE A., « Pour une approche sociologique de la délinquance en col blanc », *Champ pénal*, vol. X, 2013.
- SPIRE A., DELALANDE N., « De l'île de Ré à l'île d'Arros. Récits, symboles et statistiques dans l'expérience du bouclier fiscale, *Revue française de sciences politiques*, 2013, vol. 63, n° 1, pp. 7-27.
- SUTHERLAND E., « Is white collar criminality a crime? », *American Sociological Review*, 1945, n° 10, pp. 132-139.
- SYKES G.M., MATZA D., « Techniques of Neutralization : A Theory of Delinquency », *American Sociological Review*, 1957, n° 22, pp. 664-670.
- TERRE F., « Esquisse d'une sociologie du procès », in « Le procès », *Archives de la philosophie du droit*, tome 39, Paris, Dalloz, 1994, pp. 267-280.
- TERSTEGEN W.O.W., *Terstegen Besonderheiten des Steuerstraftaten und des Steuerstrafrechts*, in *Bekämpfung der Wirtschaftsdelikte*, Réunion de Travail à la Direction générale de la Police judiciaire, Wiesbaden, 1957.

- TILLY Ch., « Les origines du répertoire d'action collective en France et en Grande-Bretagne », *Vingtième siècle, Revue d'Histoire*, octobre 1984, n° 4, pp. 89-108.
- TORGLER B., « Speaking to theorists and searching for facts : Tax morale and tax compliance in experiments », *Journal of Economic Surveys*, 2002, vol. 16, n° 5, pp. 657-83.
- TORGLER B., « To Evade or Not To Evade ; That Is the Question », *Journal of Socio-Economics*, n° 32, 2003, pp. 238-302.
- TORGLER B., *Tax Morale and Institutions*, Working paper No. 2003-09, Basel, CREMA, 2009.
- TORGLER, B., I. C. DEMIR, A. MACINTYRE, M. SCHAFFNER, « Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation », *Economic Analysis and Policy*, 2008, vol. 38, n° 2, pp. 313-339.
- TORGLER B., SCHNEIDER F., « What Shapes the Attitudes Towards Paying Taxes? Evidence from Switzerland, Belgium and Spain », Center for Research in Economics, Management and the Arts, Working Paper No. 2005 - 06.
- TORGLER B., SCHNEIDER F., "The Impact of Tax Morale and Institutional Quality." *Journal of Economic Psychology*, 2010, vol. 30, n° 2, pp. 228-245.
- VOGEL J. « Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data », *National Tax Journal*, 27, 1974, pp. 499-513.
- VOIROL O., « De l'expérience négative à l'agir politique : construction et clôture des causes collectives », in GUILLAUD Y., WIDMER J., *Le juste et l'injuste. Émotions, reconnaissance et actions collectives*, Paris, L'Harmattan, 2009, pp. 11-130.
- WELCH, M.R., *et al.*, « But Everybody Does It...: The Effects of Perceptions, Moral Pressures, and Informal Sanctions on Tax Cheating » *Sociological Spectrum*, vol. 25, n° 1, 2005, pp. 21-52.
- WENZEL, M., « An Analysis of Norm Process in Tax. », *Journal of Economic Psychology*, 2004, vol. 25, n° 2, pp. 213-228.
- WENZEL M.,- « Misperceptions of social norms about tax compliance: from theory to intervention, *Journal of Economic Psychology*, 2005, vol. 26, n° 6, pp. 862-883.
- WINTER, S., MOURITZEN P.E., « Why People Want Something for Nothing : The Role of Asymmetrical Illusions », *European Journal of Political Research*, 2001, vol. 39, n° 1, pp. 109-143.
- WOLFERSPERGER A., *La fraude fiscale peut-elle être légitime ? Un point de vue Kantien*, communication à la 20^{ème} université d'été de la Nouvelle Economie, Aix-en-Provence, septembre 1997.

Thèses :

AMICELLE A., *L'union européenne dans la lutte contre le financement du terrorisme : Enjeux et usages de la surveillance financière*, thèse de doctorat en science politique dirigée par Didier Bigo, Institut d'Etudes Politiques de Paris, soutenue en 2011.

BAZART C., *La Fraude fiscale : Modélisation du face à face Etat-Contribuables*, thèse de doctorat en sciences économiques dirigée par Jacques Percebois, Université de Montpellier, soutenue en 2005.

CROUY-CHANEL De E., *Le Contribuable-citoyen. Histoire d'une représentation fiscale, 1750-1999*, thèse de doctorat de droit public sous la direction de Bernard Castaignède, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, soutenue en 1999.

ROSA A., *Solidarité et impôt : recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, thèse de doctorat en droit sous la direction de Vincent Dussart, Université Toulouse 1, soutenue en 2013.

VU SY C., *La politique fiscale et le développement du Vietnam au cours de la transition*. Thèse de Doctorat en sciences économiques sous la direction de Gérard Duchêne, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, soutenue en 2009.

Rapports :

BACONNIER R., TALY M., « Fraude fiscale : caractérisation et enjeux », in « La face cachée de la finance : Les enjeux éthiques », *Rapport Moral sur l'argent dans le Monde*, 2005.

BRARD J.-Y., Rapport d'information, Fraude et évasions fiscales : une intolérable atteinte à l'impôt citoyen, Vol. 1105, Paris, Assemblée nationale, 1998.

BRARD J.-Y., Rapport d'informations sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, Paris, Assemblée nationale (n°1802), 1999.

COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, Rapport d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international, juillet 2013.

CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris, La Documentation française, mars 2007.

COUR DES COMPTES, « Méthodes et Résultats du Contrôle fiscal », 2010.

COUR DES COMPTES, « Le pilotage national du contrôle fiscal », *Rapport public annuel*, 2012.

COUR DES COMPTES, Référé n° 67603 de la Cour des Comptes, adressé au Premier

ministre Jean-Marc Ayrault.

DGFIP, *Rapports d'activité de 2008-2013*.

DGFIP, *Une stratégie de confiance, 2013-2018*.

GODEFROY Th., LAFFARGUE B., Rapport sur Les Coût du Crime en France, dans la Collection Déviance et contrôle social du laboratoire CESDIP.

MARINI P., Pour un nouvel ordre financier mondial : Responsabilité, éthique, efficacité, *Rapport d'information au nom de la Commission des Finances sur la régulation financière et monétaire internationale*, n°284, Sénat, Paris 2000.

MEDEF en partenariat avec le cabinet Arsène Taxand, *Les entreprises et le contrôle fiscal. Enquête 2013. Synthèse des résultats*, octobre 2013.

MINISTÈRE DU BUDGET : « Le contrôle fiscal et la lutte contre la fraude fiscale », *rapport du ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique*, Bercy, 2 juin 2009.

OCDE, *Tax Transparency 2014, Report on Progress*, Global Forum of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 2014.

PROJETS DE LOI DE FINANCES, 1980-2007, Premier Volume, Textes Généraux, deuxième partie, « Les résultats du contrôle fiscal ».

SÉNAT, Commission d'enquêtes sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscale, Rapport remis à Monsieur le Président du Sénat le 17 juillet 2012, au nom de la commission d'enquête : Philippe Dominati (Président), Éric Bocquet (Rapporteur).

SNUI, Note d'actualité « Évasion et fraude fiscale, paradis fiscaux, concurrence fiscale: des enjeux européens ».

Textes de loi et codes :

France :

Circulaire du 15 décembre 2010 relative à la lutte contre la fraude fiscale ; mise en place d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale.

Circulaire Justice-Budget 13 N-3-81 du 30 octobre 1981.

Loi du 14 mars 2012 de finances rectificatives.

Loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et à la grande délinquance économique et financière.

Codes :

Code des Impôts 2014, Paris, Dalloz, 2014.

Code des Procédure Paris, Dalloz, 2014.

Code Pénal édition 2014, Paris, Nexis Lexis, 2014.

Europe :

Directive du Conseil 2011/16/UE.

Directive sur l'assistance mutuelle adoptée en 1977 (77/799/CEE).

Règlement d'exécution de la Commission n°1156/2012 adopté le 6 décembre 2012.

Résolution du Parlement Européen du 19 avril 2012.

International :

Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Statistiques :

Annuaire statistique des condamnations pénales pour l'année 2012, publié par le ministère de la Justice.

Statistiques de l'INSEE, *Insee.fr*, thème « conjoncture », « indicateurs de conjoncture », comptes nationaux des administrations publiques.

Guides à destination des professionnels :

Guide de déontologie à destination des agents de l'administration fiscale.

Guide des Procédés de fraude fiscale à destination des magistrats du parquet.

Articles de presse :

Le Figaro, « La France des assistés » publié le 03/06/2011 sur le site [www.lefigaro.fr].

Le Monde, « La réforme fiscale redevient un enjeu politique », 16 avril 2010, Claire Guélaud.

Le Monde, « Fiscalité, éthique, réputation : vers une nouvelle ère ? », 14 octobre 2014, Grégoire de Vogüé, avocat associé et Julien Pellefigue, associé, au sein du cabinet Taj.

Le Monde, « Plus de 80 pays s'engagent contre l'évasion fiscale », par Anne Michel, *LE MONDE.FR*, 29.10.2014 à 11h20.

Le Monde des Affaires, samedi 5 mars 1988, p.30, cité par Jacques L. Richard dans son article « Le contrôle fiscal et les politiques publiques », in *Le contrôle fiscal. Principes et pratiques*, dirigé par Thierry Lambert, Economica, Paris, 1988.

Le Figaro.fr, « La fronde fiscale s'étend sur tout le territoire », *Le figaro.fr*, Angélique Négroni, 02/10/2014, [<http://www.lefigaro.fr/actualite-france/2014/10/02/01016-20141002ARTFIG00379-la-fronde-fiscale-s-etend-sur-tout-le-territoire.php>].

Libération.fr « Fraude Fiscale : Faire sauter le verrou de Bercy », par Éric ALT, Vice-président d'Anticor et coauteur de l'Esprit de corruption, William BOURDON, Président de Sherpa, Antoine PEILLON, Grand reporter à *la Croix*, auteur de *Ces 600 milliards qui manquent à la France*, Jean MERCKAERT, Rédacteur en chef de *Revue-Projet.com*, Chantal CUTAJAR, Universitaire, directrice du groupe de recherches Actions sur la criminalité organisée, Françoise MARTRES, Présidente du Syndicat de la magistrature, Charles PRATS, Magistrat, membre du conseil scientifique du Conseil supérieur de la formation et de la recherche stratégiques et Christophe REGNARD, Président de l'Union syndicale des magistrats, dans une tribune publiée le 15 juillet 2013 dans le quotidien *Libération* et sur *Libération.fr* au lien suivant : [http://www.liberation.fr/economie/2013/07/15/fraude-fiscale-faire-sauter-le-verrou-de-bercy_918449].

Libération.fr, « Ioukos : 37 milliards sur les épaules du contribuable russe »,
Libération.fr, Veronika Dorman, Correspondante à Moscou, 29 juillet 2014.
[http://www.liberation.fr/economie/2014/07/29/ioukos-37-milliards-sur-les-epaules-du-contribuable-russe_1072510].

Références sur internet :

La déclaration finale est retranscrite dans sa totalité sur le site
[<http://www.voltairenet.org/article171867.html>].

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Titre 1 « Personnes imposables », B.
Séjour principal en France, 1. Principe, 130, à consulter sur la page internet
[<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1911-PGP#>].

Bulletin Officiel des Finances Publique - Impôts, dans la catégorie « Contrôle fiscal »,
que l'on peut retrouver sur le site www.impot.gouv.fr à la page :
[<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4168-PGP.html>].

Le fonctionnement du casier judiciaire français est consultable sur le site internet
[www.service-public.fr], [<http://vosdroits.service-public.fr/particuliers/F14710.xhtml>].

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Sexe des répondants.....	45
Tableau 2 : Âge des répondants.....	46
Tableau 3 : Niveau d'étude des répondants.....	47
Tableau 4 : Profession des répondants.....	48
Tableau 5 : Revenu des répondants.....	49
Tableau 6 : Orientation politique des répondants.....	50
Tableau 8 : Répartition des répondants dans les quatre classes de contribuables.....	53
Tableau 9 : Représentations de la probabilité que l'administration détecte la fraude fiscale d'un particulier.....	97
Tableau 10 ; Représentations des moyens de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude fiscale.....	98
Tableau 11 : Représentations de la législation contre la fraude fiscale.....	98
Tableau 12 : La critique de la législation fiscale.....	104
Tableau 13 : « Les tolérants » et les valeurs de l'impôt.....	105
Tableau 14 : Niveau d'information du contribuable pour l'acte déclaratif.....	107
Tableau 15 : Représentation de la répartition du poids de l'impôt.....	110
Tableau 16 : L'opportunité de la fraude fiscale.....	120
Tableau 17 : L'obligation morale de payer ses impôts.....	121
Tableau 18 : Ventilation des plaintes pour fraude fiscale et des dossiers transmis à la « Police fiscale ».....	127
Tableau 19 : Typologie de la labellisation de la fraude fiscale.....	136
Tableau 20 : Couverture du tissu fiscal.....	148
Tableau 21 : Statistique des contrôles et des droits rappelés.....	151
Tableau 22 : Nombre de poursuites pénales pour « délit de fraude fiscale ».....	184
Tableau 23 : Ventilation des plaintes pour fraude fiscale et des dossiers transmis à la « Police fiscale ».....	187
Tableau 24 : Décisions de justice et nature des condamnations pour délit de fraude fiscale.....	214
Tableau 25 : Condamnations et peines pour vols simples et caractérisés et fraudes fiscales.....	216
Tableau 26 : Les représentations de l'impôt dans la société.....	264
Tableau 27 : L'attachement aux services publics.....	297
Tableau 28 : L'attachement aux services publics bis.....	298
Tableau 29 : Connaissance des dépenses publiques.....	299
Tableau 30 : Représentation des dépenses publiques.....	300

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE 1 : LISTE DES ACRONYMES	342
ANNEXE 2 : LISTE DES ENTRETIENS AVEC DES CONTRIBUABLES	343
ANNEXE 3 : LISTE DES ENTRETIENS (SUITE).....	344
ANNEXE 4 : GRILLE D'ENTRETIENS – CONTRIBUABLES	345
ANNEXE 5 : GRILLE D'ENTRETIENS - CONTRÔLEURS DES IMPÔTS.....	347
ANNEXE 6 : GRILLE D'ENTRETIENS - AVOCATS DE L'ADMINISTRATION FISCALE.....	349
ANNEXE 7 : LISTE DES OBSERVATIONS D'AUDIENCE	351
ANNEXE 8 : MEMBRES DES GROUPES FACEBOOK ANTI-FISCAUX (50 membres sélectionnés au hasard)	352

ANNEXE 1 : LISTE DES ACRONYMES

BCR : brigades de contrôle des revenus

BNRDF : Brigade Nationale de la Répression de la Délinquance Fiscale

CGT : Confédération Générale du Travail

CIF : Commission des Infractions Fiscales

CIR : Crédit Impôt Recherche

CREMA : *Center for Research in Economics, Management and the Arts*

DGFIP : Direction Générale des Finances Publiques

DGI : Direction Générale des Impôts

DNEF : Direction nationale d'enquête fiscale

DNIFF : Division Nationale des Investigations Financières et Fiscales

DNVSF : Direction Nationale des Vérifications de Situations Fiscales

DVNI : Direction des Vérifications Nationales et Internationales

ENFiP : École nationale des Finances Publiques

INSEE : Institut National de la Statistique et des Études Économiques

IR : Impôt sur les Revenus

IS : Impôt sur les Sociétés

ISF : Impôt Sur la Fortune

LOLF : Loi Organique relative aux Lois de Finances.

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economiques

OPJ : Officiers de Police Judiciaire

SNUI : Syndicat National Unifié des Impôts

TGI : Tribunal de Grande Instance

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

ANNEXE 2 : LISTE DES ENTRETIENS AVEC DES CONTRIBUABLES

Prénom (anonymisé)	Sexe	Age	Profession	Orientation politique	Relation à l'impôt	Date de l'entretien	Modalités
LUC	H	28 ans	Gérant	Gauche	fraude	09/04/13	Face à face – enregistré - Durée : 58 minutes.
OLIVIER	H	28 ans	Fonctionnaire	Gauche	optimisation	09/04/13	Face à face – enregistré- Durée : 46 minutes.
PASCAL	H	46 ans	Elu	Gauche	ni fraude ni optimisation	09/04/13	Face à face – enregistré – Durée : 57 minutes.
BRIAN	H	29 ans	Entrepreneur	Droite	fraude	10/04/13	Face à face – enregistré – Durée : 85 minutes.
YANIS	H	31 ans	Entrepreneur	Droite	fraude	10/04/13	Face à face – enregistré – Durée : 50 minutes.
NADIA	F	30 ans	Avocate fiscaliste	Gauche	optimise	20/04/13	Face à face – enregistré –Durée : 55 minutes.
FLORENT	H	32 ans	Fonctionnaire	Droite	ni fraude ni optimisation	19/04/13	Face à face – enregistré- Durée : 59 minutes.
LOLA	F	22 ans	Etudiante	Ni à gauche ni à droite	ni fraude ni optimisation	19/06/13	Face à face – enregistré – Durée : 56 minutes.
JONATHAN	H	44 ans	Chef d'entreprise	Droite	condamné pour fraude fiscale	19/04/12	Face à face – enregistré- Durée : 75 minutes.
ROGER	H	49 ans	Médecin	Droite	condamné pour fraude fiscale	20/02/12	Face à face – enregistré – Durée : 62 minutes.
DOMINIQUE	F	43 ans	Gestionnaire	Gauche	ni fraude ni optimisation	17/04/13	Réalisé par un stagiaire – enregistré – Durée : 31 minutes.
ALEXANDRE	H	31 ans	Chômeur	Gauche	fraude	18/06/13	Face à face – enregistré – Durée : 30 minutes.
ARNAUD	H	30 ans	Chef d'entreprise	Droite	fraude	16/05/13	Face à face – enregistré – Durée : 43 minutes.
GUILLAUME	H	30 ans	Gestionnaire	Gauche	ni fraude ni optimisation	05/04/12	Face à face – enregistré - Durée : 71 minutes.
MARIE	F	32 ans	Chercheuse	Gauche	optimisation	09/05/13	Face à face – enregistré- Durée : 48 minutes.

ANNEXE 3 : LISTE DES ENTRETIENS (SUITE)

A. Les agents des impôts

Vérificateur non syndiqué, Paris, décembre 2010 – entretien administré en face à face.

Vérificateur mandaté à la CGT, Paris, septembre 2010 – entretien administré en face à face.

Vérificatrice mandatée à la CGT, Paris, octobre 2010 – entretien administré en face à face.

Ancien vérificateur mandaté à la CGT, Paris, septembre 2010 – entretien administré en face à face.

Inspecteur des impôts non syndiqué, Paris, avril 2012 – entretien administré en face à face.

Inspecteur des impôts non syndiqué, Paris, avril 2012 – administration en face à face.

C. Les avocats de l'administration fiscale

AV1 est un avocat âgé d'un plus de 50 ans. Il est associé depuis vingt ans dans l'un des deux cabinets défendant l'administration fiscale. Entretien réalisé en mai 2012 – administré en face à face.

AV2 est une avocate âgée de moins de 40 ans. Elle est associée depuis dix ans dans l'un des deux cabinets défendant l'administration fiscale. Entretien réalisé en mai 2012 et administré en face à face.

AV3 est une avocate âgée d'un peu plus de trente ans. Elle est collaboratrice depuis huit ans dans l'un des deux cabinets défendant l'administration fiscale. Entretien réalisé en mai 2012 et administré en face à face.

AV4 est un avocat âgé de 30ans. Il est collaborateur depuis un an dans l'un des deux cabinets défendant l'administration fiscale. Entretien réalisé en mai 2012 et administré en face à face.

D. Entretiens complémentaires

Vincent Drezet, SNUI, ancien contrôleur des impôts. Entretien réalisé en septembre 2010 et administré en face à face.

Laurent Mauduit, Journaliste chez MEDIAPART. Entretien réalisé en septembre 2010.

Alain Mathieu, Président des Contribuables associés. Entretien réalisé en mai 2011.

ANNEXE 4 : GRILLE D'ENTRETIENS – CONTRIBUABLES

1) Caractéristiques sociologiques

1. Âge – Sexe – Situation
2. Origines – Culture – Pratique religieuse
3. Etudes -métiers
4. Depuis quand payez-vous des impôts sur le revenu ? Quelle autre forme d'impôts payez-vous ? Depuis quand ?

2) Rapport Contribuable- Administration Fiscale

1. Avez-vous déjà été en rapport, directement ou indirectement avec l'administration fiscale ?
2. Avez-vous échangé des courriers, des coups de téléphone avec un agent de l'administration fiscale ?
3. Avez-vous déjà subi un contrôle fiscal ? Comment s'est passé ce contrôle ? Quelles en ont été les conséquences ?
4. Connaissez-vous personnellement un agent de l'administration fiscale ?
5. Quelqu'un de votre entourage (famille – amis ou moins proche) a-t-il déjà subi un contrôle fiscal ? Vous a-t-il raconté cet événement ? Que vous en a-t-il dit ? Quelles en ont été les conséquences ?
6. Avez-vous peur de subir un contrôle fiscal ? Quelles sont, selon vous, les probabilités que vous subissiez un contrôle fiscal ?
7. Avez-vous déjà été tenté par une sous-déclaration ou une non-déclaration de revenus ?
8. Selon vous, l'administration fiscale fait-elle correctement son travail ? Comment définiriez-vous les tâches des agents de l'administration ?
9. Selon vous, l'administration fiscale a-t-elle une réelle utilité ?
10. Selon vous, l'administration fiscale est-elle assez transparente sur ses pratiques de contrôle et de sanction ?
11. Faites-vous confiance à l'administration fiscale et à ses agents ?
12. Avez-vous des connaissances en fiscalité ? En économie ?
13. Pensez-vous que le droit fiscal est accessible à tous les citoyens ?
14. Pensez-vous participer à l'élaboration de la loi fiscale ?

3) Rapport Contribuable – État / gouvernement.

1. Selon vous, à quoi servent les impôts que vous payez ?
2. L'État offre-t-il un retour aux impôts que vous lui versez ? Les services publics sont-ils à la hauteur ?

3. Partagez-vous les valeurs portées par le gouvernement français aujourd'hui ?
4. Pensez-vous que les impôts permettent une meilleure redistribution des richesses ?
5. Pensez-vous que la société française est une société égalitaire ?
6. Avez-vous confiance en le gouvernement français et en ses agents ?
7. Pensez-vous que les agents de l'État et que le gouvernement français traitent les contribuables et plus spécifiquement les citoyens avec respect ?
8. Pensez-vous que l'État français fait preuve d'équité, vis à vis de ses citoyens ?
9. Pensez-vous participer aux prises de décisions du gouvernement ?
10. Pensez-vous que le gouvernement français est assez transparent dans ses procédures administratives, législatives ?
11. Pour vous, est-il important de savoir que tous les citoyens paient des impôts ?
12. Pensez-vous que le système fiscal est juste ?
13. Quel état des lieux feriez-vous de l'État français aujourd'hui ?

4) Scénarii : Pas grave du tout- peu grave – grave – très grave

1. Un contribuable augmente le nombre d'heures travaillées sur sa déclaration d'impôt pour bénéficier de la Prime Pour l'Emploi.
2. Un contribuable reçoit sa déclaration pré-remplie et remarque une erreur sur le revenu déclaré. Celui-ci est moins important qu'il ne devrait l'être réellement. Il choisit de ne pas le faire remarquer à l'administration fiscale et signe la déclaration pré-remplie.
3. Un avocat a de nombreux frais professionnels liés à son métier : déjeuner avec des clients ou chambres d'hôtel pour ses voyages. Ces frais devant être déduits de ses revenus, il en augmente le montant, ce qui lui permet de sous-déclarer ses revenus et par conséquent de payer moins d'impôt.
4. Une vieille dame, à la retraite, possède un capital sur un compte à l'étranger dont elle souhaite faire don à ses petits-enfants à sa mort. Elle ne déclare pas cet argent.
5. Un chef d'entreprise fait appel à un avocat fiscaliste pour optimiser ses revenus et payer moins d'impôts. Pour cela, il fait des transferts d'argent dans un pays à fiscalité réduite, transferts qu'il va déclarer à l'administration fiscale.
6. Un chef d'entreprise fait appel à un avocat fiscaliste pour optimiser ses revenus et payer moins d'impôts. Pour cela, il fait des transferts d'argent dans un pays à fiscalité réduite, transferts qu'il ne va pas déclarer à l'administration fiscale.

ANNEXE 5 : GRILLE D'ENTRETIENS - CONTRÔLEURS DES IMPÔTS

1) Caractéristiques sociologiques

- Originaire d'où ?
- Métiers des parents ?

2) Formation et parcours

- Quelle formation initiale ?
- Quels emplois éventuels avant le ministère des finances ?
- Pourquoi ce choix de carrière ?
- Depuis quand êtes-vous syndiqué ? Pourquoi avoir fait ce choix ? Quelles étaient vos motivations ? Qu'est-ce qui vous donne envie de continuer ?
- Le déroulement de la carrière, les différents postes occupés jusqu'à l'affectation actuelle.

3) Recrutement- organisation

- Comment a-t-il été recruté ?
- A-t-il fait acte de candidature ?
- Y-a-t-il des avantages matériels ?
- Dans quelle direction travaillez-vous ? Êtes-vous nombreux ?
- Les mouvements : comment se passent les arrivées ? Les départs ?
- Comment est organisé le service ? Comment fonctionne-t-il réellement et concrètement ?
- Quels sont les moyens (humains et financiers) donnés au service des missions définies ?

4) Division de l'administration fiscale dans laquelle il travaille :

- Quelle est exactement sa fonction ? Sa place dans la hiérarchie ? Ses missions ?
- Y a-t-il des missions officielles et des missions officieuses ? Comment en êtes-vous informés ?
- Comment se déroule le travail au quotidien ? (détailler au maximum : de l'ouverture d'un dossier à sa clôture, le tout situé dans l'espace de travail, dans les relations de travail, dans "l'ambiance").
- Les décisions : comment sont-elles prises ? y-a-t-il des débats collectifs ? Poids de la hiérarchie ?

- Les décisions paraissent-elles claires ? Obscures ? Rationnelles ? Équitables ? Injustes ?
- Quels rapports avec les avocats ?
- Quelles relations aux usagers ?
- Quelles réactions de ces derniers ?
- Quelles relations avec les autres administrations ? (police, justice, travail ?)
- Quelle efficacité à ses yeux ? Sur quels critères (officiels et officieux) ?
- Quels blocages éventuels ? nationaux ? Internationaux ?
- Que faudrait-il faire pour remplir plus efficacement les missions ?
- Comment le politique interfère-t-il ? Pourrait-on faire ressortir d'autres affaires « Woerth » ?
Ordres du ministre sont-ils récurrents ?
- Comment le médiatique interfère-t-il ? Avez-vous des rapports directs avec le journalistes ?
Pourquoi? Que cherchent-ils à savoir en général?

5) Questions générales

- Au final, quel regard global porte-t-il sur son action et les résultats de son action ? Et celle de ses collègues ? Et plus largement celle de son administration ? celle de l'État ? celle de la Justice ?
- Si c'était à refaire, il le referait ? Regrette-t-il ce choix de carrière ? Que changerait-il s'il le pouvait ?
- S'il avait le pouvoir de changer des choses, il changerait quoi ?
- Quel regard sur le contrôle fiscal en France en général ?
- Et sur la fraude et l'évasion fiscales ?

6) Participation à la recherche :

- Quelles sont les raisons qui motivent votre participation à cette recherche ? Avez-vous un message, une opinion que vous souhaiteriez faire passer sur les questions de la fraude et de l'évasion fiscale ?
- Connaissez-vous d'autres contrôleurs ou inspecteurs des impôts qui accepteraient de participer à des entretiens ?

ANNEXE 6 : GRILLE D'ENTRETIENS - AVOCATS DE L'ADMINISTRATION FISCALE

1) Expérience professionnelle

- Depuis combien de temps exercez-vous dans ce cabinet ?
- Êtes-vous en charge uniquement des dossiers fiscaux ou traitez-vous d'autres dossiers ?
- Quelle différence entre les dossiers fiscaux et les autres ?
- Comment préparez-vous votre plaidoirie pour un dossier fiscal ? Différent que pour les autres types de dossier ?
- Au pénal, mais matière fiscale : plus compliqué ? Avez-vous suivi des formations pour vous mettre à jour sur les questions fiscales ?

2) Rapport à l'administration fiscale

- Comment l'administration fiscale fait-elle appel à vos services ? (Appel d'offre, etc.)
- Comment sont répartis les dossiers entre vous et l'autre cabinet qui défend l'administration fiscale ?
- Quels contacts entretenez-vous avec l'administration fiscale ? Qui sont vos interlocuteurs ?
- Quelles sont vos relations avec les inspecteurs principaux qui sont présents lors des audiences ? Pensez-vous qu'ils sont là pour vous apporter une aide, un appui ? Pour vous surveiller ?
- Sollicitez-vous l'administration fiscale lors de la préparation du dossier, pour lui demander des informations supplémentaires ?
- Nombreux problèmes dans les dossiers : pièces manquantes, dossiers pas très solides.

3) Rapport aux procureurs

- J'ai souvent entendu dire : « il faut se mettre le procureur dans la poche. » En quoi est-ce si important ? Comment faire ? (À chaque audience, l'avocat de l'administration fiscale va saluer le procureur. Échangent souvent quelques mots sur le dossier.)
- Réquisitions très variables, surtout en fonction des tribunaux. Êtes-vous amené faire de la pédagogie avec certains procureurs ? Leur expliquer la gravité d'une fraude fiscale ? (Cf. AV 1 audience à Meaux, où un jeune procureur avait demandé une amende.)
- Que sont de bonnes réquisitions, pour vous ? Qu'est-ce que le Ministère Public doit prendre en compte quand il fait ses réquisitions ?

4) Convaincre le tribunal

- Impression que souvent l'administration fiscale part gagnante : Parce qu'elle est une administration et qu'elle a forcément raison ?
- En même temps, dossiers fiscaux désintéressent certains présidents (CF AV4 : Est-ce quelque chose que vous ressentez souvent ?). Avez-vous des stratégies pour convaincre au mieux le tribunal ? (Cf. AV4 : rester sur un plan pénal et éviter le discours trop fiscal, essayer d'être bref, concis et avoir un discours vivant, rebondir sur ce qui a été dit lors de l'audience etc.) : Comme s'il fallait faire en sorte de « ne pas ennuyer le tribunal »...
- Difficulté de plaider un dossier fiscal après des actes de délinquance ordinaire qui sont jugés plus graves par les personnes présentes dans la salle. Sentiment d'arriver « comme un cheveu sur la soupe » après des faits de violences etc.
- Êtes-vous en général satisfait des peines prononcées par le tribunal ? Avez-vous déjà été surpris par les peines prononcées ?
- Avez-vous déjà perdu une affaire ?
- Quel poids pensez-vous avoir sur la décision du tribunal ?
- Qu'est-ce qu'une bonne peine, pour vous ? Exemplarité de la peine ?

5) Rapport aux avocats de la défense

- Quels sont vos rapports avec vos confrères ? Ne prennent parfois par la peine de vous envoyer leurs conclusions avant l'audience, ou alors quelques heures avant. Selon -vous, est-ce en raison du statut particulier de votre client ? (Cf. AV4, confrère qui moquait l'administration fiscale).

ANNEXE 7 : LISTE DES OBSERVATIONS D'AUDIENCE

1^{er} février 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Paris

6 février 2012 : Audience de la cour d'appel de Paris

7 février 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Meaux

8 février 2012 : Audience de la cour d'appel de Paris

17 février 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Nanterre

21 février 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Meaux

22 février 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Pontoise

1^{er} mars 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Paris

2 mars 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Paris

5 mars 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Versailles

9 mars 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Bobigny

12 mars 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Créteil

13 mars 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance d'Evry

14 mars 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Bobigny

21 mars 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Paris

22 mars 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Paris

23 mars 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Paris

29 mars 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Paris

5 avril 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Nanterre

23 avril 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Nantes

24 avril 2012 : Audience du Tribunal de Grande Instance de Caen

ANNEXE 8 : MEMBRES DES GROUPES FACEBOOK ANTI-FISCAUX (50 membres sélectionnés au hasard)

Prénom	Sexe	Age	Ville	Profession	Groupe
Sarah	F	35	Île- de-France		Pour qu'on supprime tous les impôts. Ras-le-bol d'être une vache à lait
Cyril	H			Ouvrier agricole	Pour qu'on supprime tous les impôts. Ras-le-bol d'être une vache à lait
Marie- Paule	F			Enseignante	Pour qu'on supprime tous les impôts. Ras-le-bol d'être une vache à lait
Anne- Laure	F	25	Caen	Assistante export	Pour qu'on supprime tous les impôts. Ras-le-bol d'être une vache à lait
Soraya	F		Sannois		Pour qu'on supprime tous les impôts. Ras-le-bol d'être une vache à lait
Claude	H		Bagneux	Agent et expert immobilier	Pour qu'on supprime tous les impôts. Ras-le-bol d'être une vache à lait
Sophie	F		Saint Herblain		J'en ai marre de payer des impôts
Stephane	H	33	Dijon		J'en ai marre de payer des impôts
Ourid	H		Dijon	Agent d'escale	J'en ai marre de payer des impôts
Manu	H		Nancy	Décorateur	J'en ai marre de payer des impôts
Philippe	H		Villiers sur Marne		J'en ai marre de payer des impôts
Jeremy	H	26	Argenteuil	Militaire	J'en ai marre de payer des impôts
Mina	F		Dijon		Marre de payer des impôts pour ces Cas Soc...
Eric	H	41	Paris	Cadre Hermès	Marre de payer des impôts pour ces Cas Soc...
Philippe	H	35	Vitré		Marre de payer des impôts pour ces Cas Soc...
David	H		Pays de la Loire		Marre de payer des impôts pour ces Cas Soc...
Jul	H	26	Le Touquet		Marre de payer des impôts pour ces Cas Soc...
Sabine	F		Bethune		Marre des impôts
Delphine	F	30			Marre des impôts
Laurent	H		Sète		Marre des impôts

Maud	F	26	Pau	Professeur de fitness	Marre des impôts
Thierry	H		Montpellier		Marre des impôts
Michael	H		Riec sur Bélon		Impôts STOP
Marylin	F		Frontignan	Agent immobilier	Impôts STOP
Christophe	H	37	Saint Lambert d'Alban	Responsable de site	Impôts STOP
Claude	H			Gérant de société	Impôts STOP
Justine	F	23	Angers		Impôts STOP
Jean-Pierre	H		Carcassone	Agent CPAM	Marre de payer des impôts en France
Sébastien	H		Saint Lubin de la Haye	Responsable technico-commercial	Marre de payer des impôts en France
Ghita	F		Paris	Contrôleur de Gestion	Marre de payer des impôts en France
Olivier	H		Shrivenham (England)	Officier de liaison	Marre de payer des impôts en France
Sophie	F	35	Roubaix	Chauffeur de taxi	Marre de payer des impôts en France
Danièle	F		Arles	Responsable contentieux	Révolution impôts!
Ben	H			Musicien	Révolution impôts!
Jelly	F				Révolution impôts!
Marie	F		Lyon	Fleuriste	Révolution impôts!
Matthieu	H		Sains		Révolution impôts!
Christelle	F		Laroquebrou	Assistante maternelle	Boycott des impôts
Jonathan	H		La Celle	Pompier	Boycott des impôts
Paul	H		Lusigny sur Bourse	Coureur cycliste	Boycott des impôts
Pierre	H		Voisins le Bretonneux	Agent d'assurance	Boycott des impôts
David	H	38	Nice	Infirmier	Boycott des impôts
Carine	F	26	Picardie	Hôtesse de caisse	Stop aux impôts
Maxime	H	27	Paris		Stop aux impôts
Nicolas	H	20	Savoie	Militaire	Stop aux impôts
Véronique	F	44	Bordeaux		Stop aux impôts

Bruno	H		Seboncourt		Ras le bol des impôts!
Yvonne	F		Île-de-France		Ras le bol des impôts!
Herian	H		Dijon		Ras le bol des impôts!
Alex	H		Blois	Fonctionnaire	Ras le bol des impôts!
Philippe	H		Laval		Ras le bol des impôts!

TABLE DES MATIÈRES DÉTAILLÉE

INTRODUCTION	7
La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales	7
Consentir à l'impôt :	12
La complexité de la définition des évitements de l'impôt	16
Protéger le citoyen des évitements agressifs de l'impôt	21
De la déviance au contrat social fiscal : comment penser la relation du citoyen à l'impôt ?	23
Pluridisciplinarité et transversalité des méthodes	26
Les représentations de la déviance fiscale en France : du consentement sous contrôle à la concertation citoyenne	31
PARTIE I : RELATION DU CONTRIBUABLE À LA FRAUDE ET À L'OPTIMISATION FISCALES : VERS UNE THÉORIE DE LA DÉVIANCE FISCALE	35
CHAPITRE I : LES REPRESENTATIONS DE LA DEVIANCE FISCALE EN FRANCE	37
I. Représentations de la fraude et de l'évasion fiscales	38
A. Trois types de représentation de la fraude et de l'évasion fiscales	39
1. Présentation du questionnaire : hypothèses et méthodes	39
2. La population étudiée	45
3. Trois types de représentation de la déviance fiscale	51
B. Condamnation de la fraude et de l'évasion fiscales	56
II. La fraude fiscale en portraits	64
A. Brian, coach sportif	65
B. Jonathan, inventeur	73
CONCLUSION DU CHAPITRE I	84
CHAPITRE II : LA DEVIANCE FISCALE, UNE AFFAIRE DE NORMES	87
I. L'invention de la déviance fiscale	87
A. Genèse de la notion	87
B. Les trois rationalités du contribuable	93
1. La rationalité utilitariste	93
2. La rationalité axiologique	100
3. La rationalité cognitive	106
II. Normes et déviance fiscales	111
A. La pluralité des sources normatives	111
B. L'inégalité devant les normes	115
III. De la relativité des normes	117
A. De l'optimisation à la fraude fiscale	117
B. La tentation de la déviance fiscale	119
C. L'inscription dans une sous-culture déviante	124
CONCLUSION DU CHAPITRE II	129
PARTIE II : LES RÉPONSES ADMINISTRATIVES ET PÉNALES À LA DÉVIANCE FISCALE	131

CHAPITRE III : CONTROLE ET SANCTIONS ADMINISTRATIVES DE LA FRAUDE FISCALE

.....	133
I. Le contrôle fiscal	135
A. L'organisation du contrôle fiscal	137
B. Les objectifs du contrôle fiscal.....	145
C. Les sanctions administratives	149
II. Le fonctionnement du contrôle fiscal.....	152
A. Programmation, enquête et contrôle	153
B. Le cas particulier des dossiers à fort enjeu.....	159
C. La recherche de la performance	164
D. Les écueils de la coopération internationale	169
CONCLUSION DU CHAPITRE III	174
CHAPITRE IV : CONTROLE ET SANCTIONS JUDICIAIRES DE LA FRAUDE FISCALE...	177

I. Le procès pénal pour délit de fraude fiscale	179
A. De la commission des infractions fiscales au procès pénal : le balisage de dossiers	181
B. Le balisage des dossiers et son implication sur le travail des avocats de l'administration fiscale.....	191
II. Le rôle des avocats de l'administration fiscale dans le procès pénal	195
A. L'expertise pénale des avocats de l'administration fiscale.....	195
B. La relation avec le ministère public	200
C. Convaincre le tribunal.....	204
III. Les sanctions pénales fiscales	210
A. Les sanctions	211
B. L'exemplarité de la sanction.....	224
CONCLUSION DU CHAPITRE IV.....	234

PARTIE III : DE LA CONTESTATION DE L'IMPÔT AU CONTRAT SOCIAL FISCAL.....237

CHAPITRE V : LES CONTESTATIONS MORALES ET POLITIQUES DE L'IMPÔT.....243

I. La contestation néo-libérale de l'impôt.....	243
A. Le jeu de la catallaxie	245
B. La critique hayekienne de la notion de « justice sociale »	249
C. La contre-productivité et la dangerosité de la redistribution des richesses.....	251
II. La contestation morale et politique de l'impôt	257
A. L'opposition entre la conscience morale et le droit positif	258
B. La contestation morale de l'impôt.....	261
III. De la contestation morale de l'impôt au contrat social fiscal	268
A. Dépasser la posture du « passager clandestin »	269
B. L'impôt comme contrat	271
CONCLUSION DU CHAPITRE V	277

CHAPITRE VI : VERS UN NOUVEAU CONTRAT SOCIAL FISCAL

I. « Marre des impôts » : l'antifiscalisme sur les réseaux sociaux	280
A. Les assistés.....	284
B. Les élites financières et politiques	286
C. La fuite des grandes fortunes	288
II. Pistes de réflexion pour un nouveau contrat social fiscal	295
A. Repenser les services publics.....	296

B. Du consentement sous contrôle à la concertation citoyenne.....	304
CONCLUSION DU CHAPITRE VI.....	311
CONCLUSION GÉNÉRALE	313
BIBLIOGRAPHIE.....	319
LISTE DES TABLEAUX.....	339
LISTE DES ANNEXES	341
TABLE DES MATIÈRES DÉTAILLÉE	355