

La Commission des infractions fiscales : une garantie illusoire accordée aux contribuables

Manon SIERACZEK-ABITAN
Avocat au barreau de Paris
Docteur en droit

Couramment utilisée par le législateur, la notion de garantie ne connaît pourtant pas de définition légale. Ce n'est que par référence à l'ensemble des dispositions juridiques tendant à protéger et à assurer la jouissance de certains droits fondamentaux aux citoyens qu'une garantie peut être définie.

Certains auteurs évoquent les garanties comme « des limites au pouvoir de contrôle dont dispose l'administration et des recours ouverts au contribuable vérifié pour faire valoir son point de vue et être protégé contre tout arbitraire » (1). En matière fiscale, il s'agit essentiellement de mesures visant à protéger les contribuables des tracasseries ou des persécutions éventuelles infligées par les agents des impôts.

Même si depuis les années 1954-1955, le système de protection accordé aux contribuables n'a cessé de croître du fait des multiples réformes législatives et des apports non négligeables de la jurisprudence et de la doctrine administrative, il n'en demeure pas moins qu'il ne constitue pas un ensemble homogène dès lors que leur mise en œuvre révèle des finalités divergentes. En effet, à côté de certaines garanties dont l'objectif est d'assurer le respect des droits de la défense, le principe du contradictoire, la sécurité juridique et la liberté individuelle, d'autres se caractérisent par leur aspect en « trompe l'œil ». Leur institution permet à un discours politique de démontrer la position équitable du contribuable face à l'administration alors qu'il ne s'agit en fait que d'une tromperie sur la réalité de la mesure prise.

Cet aspect illusoire se retrouve notamment lors de l'étude du fonctionnement de la commission des infractions fiscales (C.I.F.) qui constitue une dérive totale dans l'équilibre des rapports entre l'administration et les contribuables. En effet, bien que le législateur ait souhaité l'ériger en une garantie supplémentaire (I), la procédure devant la C.I.F. porte atteinte à des principes fondamentaux de notre droit (II) et les avis qu'elle rend aggravent manifestement la situation des contribuables (III).

I. LA VOLONTÉ DE CRÉER UNE GARANTIE SUPPLÉMENTAIRE AU PROFIT DES CONTRIBUABLES

Dans le droit antérieur à la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977, l'administration fiscale pouvait saisir librement les juridictions répressives. Elle mettait en mouvement l'action publique par le dépôt d'une plainte pour fraude fiscale conformément aux dispositions prévues à l'article 1741 du Code général des impôts. La décision d'engager des poursuites ou non à l'encontre d'un contribuable était librement prise par l'administration qui appréciait souverainement si la gravité de l'infraction commise devait être portée devant la juridiction répressive. Elle disposait en conséquence d'un pouvoir totalement discrétionnaire.

Le développement du contentieux pénal au cours des dernières années rendait nécessaire une révision des conditions dans lesquelles s'effectuait le choix des infractions déferées aux juridictions répressives.

Ainsi, le gouvernement a souhaité accorder aux redevables une garantie de procédure supplémentaire aux contribuables en instituant un organe indépendant de l'administration fiscale, la Commission des infractions fiscales, chargée d'examiner au préalable leur dossier avant le déclenchement de poursuites correctionnelles pour fraude fiscale.

Ce souci d'ériger un organe tendant à garantir l'objectivité, l'indépendance et d'éliminer la partialité dans le déroulement de la procédure est manifeste à la lecture des travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 1977 (2). Selon le projet de loi, la C.I.F. était composée de trois conseillers à la Cour de cassation, trois conseillers d'État, trois conseillers-maîtres à la Cour des comptes et de trois inspecteurs généraux des finances. Pour éviter toutes pressions morales, sauvegarder l'indépendance des magistrats et préserver le caractère administratif de la C.I.F., les parlementaires ont modifié sa composition initiale en supprimant la présence de conseillers à la Cour de cassation et celle d'inspecteurs généraux des finances, censés représenter le ministre. La C.I.F. est actuellement composée de douze membres choisis parmi les conseillers d'État

(1) André Barilari et Robert Drapé, *Lexique fiscal*, Dalloz, 2^e édition 1992.

(2) Les parlementaires ont évoqué le fait que : « l'engagement des poursuites correctionnelles se fasse en pleine clarté et selon une procédure offrant aux redevables toutes garanties d'impartialité Loi du 29 décembre 1977, doc. A.N., n° 2569.

et les conseillers maîtres à la Cour des comptes. Il s'agit uniquement de magistrats de l'ordre administratif supposés être relativement proches de l'administration fiscale.

La création de cette garantie complémentaire a abouti en réalité à un résultat tout à fait différent.

II. LA PROCÉDURE DEVANT LA C.I.F. PORTE ATTEINTE À CERTAINS PRINCIPES FONDAMENTAUX

Compte tenu de la procédure suivie devant la C.I.F., il apparaît que trois principes ne sont pas respectés : le principe d'égalité devant la loi, le respect des droits de la défense et le principe du contradictoire.

A – La procédure devant la C.I.F. porte atteinte au principe d'égalité devant la loi

Le principe d'égalité devant la loi est proclamé dans l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 selon lequel « la loi doit être la même pour tous soit qu'elle protège soit qu'elle punisse ». Cette règle demeure l'un des principes républicains essentiels et a inspiré la Constitution du 27 octobre 1946 et le Préambule de la Constitution du 4 octobre 1958.

Le Conseil constitutionnel garantit le principe d'égalité devant la loi lorsqu'il estime que les dispositions de l'article 398-1 du Code de procédure pénale ⁽¹⁾ mettent en cause « le principe d'égalité devant la justice qui est inclus dans le principe d'égalité devant la loi proclamé dans la Déclaration de 1789 et solennellement réaffirmé par le Préambule de la Constitution » ⁽²⁾.

Le principe d'égalité devant la loi signifie non seulement que tous les individus doivent avoir un égal accès à la justice mais aussi et être jugés par des juridictions composées de manière identique et selon la même procédure.

Considéré par le Conseil d'État comme un principe général de droit, le principe d'égalité devant la loi se manifeste d'une manière multiforme et notamment dans les rapports entre l'individu et la collectivité publique. L'autorité administrative doit se soumettre au principe en vertu duquel les justiciables qui se trouvent dans une même situation doivent être traités également sans préférence.

Or, la C.I.F., ne pouvant se saisir elle-même, l'administration reste toujours libre de lui soumettre ou non un dossier. Dès lors, les contribuables ne sont pas soumis au même traitement.

(1) Aux termes de l'article 398-1 du Code de procédure pénale « le président du Tribunal correctionnel peut choisir entre la juridiction collégiale et le juge unique pour tous les délits à l'exception des délits de presse ».

(2) Décision du Cons. const. 23 juillet 1975, L. Philip et L. Favreau, « jurisprudence du Conseil constitutionnel », Gaz. Pal. 1975. 2. 754 ; R.D.P. 1975, p. 1307.

À cet égard, on peut noter que le gouvernement avait prévu l'auto-saisine de la C.I.F. Cependant, les députés estimaient cette disposition contraire aux droits du contribuable dans la mesure où ce mécanisme permettait d'ajouter « de nouvelles causes de poursuites pénales ». En outre, ils craignaient l'encombrement et la dénaturation du rôle de celle-ci ⁽³⁾. Admettre le principe de l'auto-saisine revenait à considérer la C.I.F. comme un premier degré de juridiction et non comme un organe consultatif à la disposition du ministre de l'Économie et des Finances ⁽⁴⁾.

Dans un souci d'harmonisation, les sénateurs ont souhaité que les dossiers soient soumis à la C.I.F. par l'intermédiaire du ministre de l'Économie et des Finances et non par l'administration fiscale, celui-ci étant l'autorité habilitée à déposer les plaintes ⁽⁵⁾.

Dans la pratique, seules les plaintes suggérées par les services fiscaux sont déposées par le ministre de l'Économie.

Dès lors, le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale demeure inchangé puisqu'elle sélectionne finalement seule les affaires qui feront l'objet de poursuites devant les tribunaux répressifs, elle est donc « pleinement juge de l'opportunité des poursuites ⁽⁶⁾ ».

En tout état de cause, le législateur n'ayant pas déterminé de critères pour sélectionner les dossiers, ceux-ci apparaissent pour le moins obscurs. Le Directeur général des impôts a précisé certains critères de soumission d'un dossier à la C.I.F. établis en considération de la nature, de l'importance et de la gravité de la fraude. Selon la Direction générale des impôts, les services fiscaux doivent réserver une suite pénale à certains types d'agissements élaborés « destinés à faire échapper leurs auteurs aux investigations les plus poussées, ou qui s'accompagnent de manœuvres ou de procédures ayant pour objet de donner une apparence de régularité à des opérations frauduleuses, mais encore à ceux qui, pour banales qu'en aient été les modalités d'exécution, n'en sont pas moins efficaces et révélateurs de la volonté de leurs auteurs de se

(3) Selon les députés, dans le cas où « il y ait quarante mille vérifications annuelles, il est clair qu'il faudra pratiquement lui transmettre tous les dossiers pour qu'elle puisse déterminer ceux qui justifient une poursuite pénale » Loi du 29 décembre 1977, Gaz. Pal. 1978, Bull. leg. p. 44 ; J.O., débats A.N., 1^{re} séance du 23 juin 1977.

(4) Ce qui a été refusé catégoriquement par les parlementaires lesquels ont déclaré : « nous ne voulons pas que la commission des infractions fiscales puisse être dotée du moindre caractère juridictionnel. Elle doit simplement rester à la disposition du ministre qui doit pouvoir la consulter quand il le désire. Mais il ne lui revient pas de dicter au gouvernement sa conduite. À partir du moment où elle deviendrait une instance d'évocation, elle prendrait un tout autre caractère que la commission des finances et la commission des lois ne veulent pas lui reconnaître » Loi du 29 décembre 1977, J.O., débats A.N., précités.

(5) Loi du 29 décembre 1977, Gaz. Pal. Bull. leg. 1978, p. 44 ; Rapport Sénat n° 11, p. 12.

(6) Thierry Lambert, « La place des sanctions pénales dans le dispositif de lutte contre la fraude fiscale », p. 13-37, L'Harmattan, collection finances publiques 2000.

soustraire à l'établissement ou au paiement de l'impôt » (1).

Le flou juridique est total et les critères de choix sont tout à fait subjectifs pour la plupart des dossiers et d'ailleurs, selon la doctrine fiscaliste, « il n'est pas possible avec certitude de retenir des critères objectifs et rationnels qui, mis en œuvre systématiquement par le ministre, conduisent le contribuable devant la commission des infractions fiscales » (2). En définitive, chaque direction départementale ou régionale fixe ses propres critères de choix. On peut donc douter d'une mise en place de critères de sélection homogènes à l'échelon national. L'absence d'un tel mécanisme constitue une atteinte au principe d'égalité devant la loi.

B - La procédure devant la C.I.F. porte atteinte au respect des droits de la défense et au principe du contradictoire

Reconnu comme un principe général du droit (3), puis rangé parmi les principes fondamentaux reconnus par les lois de la République (4), le respect des droits de la défense a été qualifié, quelques années plus tard, de « droit fondamental à caractère constitutionnel » (5). L'importance de ce principe s'est encore accrue récemment dans la mesure où le Conseil constitutionnel a affirmé que le principe constitutionnel des droits de la défense s'impose à l'autorité administrative même lorsque la loi ne le dit pas expressément (6).

Quant au principe du contradictoire, le Conseil d'État considère celui-ci comme un principe général du droit (7) applicable sans qu'il soit besoin d'un texte spécifique pour en imposer l'obligation (8).

La doctrine administrative englobe la contradiction dans les droits de la défense (9). Dès lors, on peut noter que le principe du contradictoire bénéficie des décisions attribuant à aux droits de la défense valeur constitutionnelle. Le juge constitutionnel a rappelé récemment l'obligation pour le législateur d'aménager un délai de trente jours entre la notification de la sanction et la mise en recouvrement de l'amende et a considéré qu'une peine ne peut être infligée qu'à la condition de respecter le principe des droits de la défense (10). Le principe

du contradictoire a assurément valeur constitutionnelle.

Or, on constate que la procédure suivie devant la C.I.F. méconnaît ces deux principes dans la mesure où le contribuable n'a pas connaissance de l'ensemble des griefs retenus à son encontre, n'a pas accès à son dossier et ne peut présenter ses observations oralement. De plus, la C.I.F. se livre à un examen limité du dossier et ses avis sont dépourvus de motivation.

L'absence de communication de l'ensemble des griefs

Le principe du contradictoire, applicable dans toutes les procédures et devant toutes les juridictions, a également vocation à s'appliquer dans le cadre de la procédure administrative non juridictionnelle. Cela suppose une information complète, c'est-à-dire de porter à la connaissance de l'intéressé tous les griefs retenus afin de lui permettre de présenter utilement sa défense (11). Cette jurisprudence est confirmée par la doctrine selon laquelle le principe du contradictoire impose deux exigences : informer et expliquer à l'intéressé les griefs qui ont été formulés à son encontre (12).

Or, une fois la C.I.F. saisie, le secrétariat informe le contribuable de certains des griefs qui motivent cette saisine. Cette pratique est au demeurant recommandée par la doctrine administrative laquelle préconise « d'indiquer l'essentiel des griefs » (13). Cette formulation porte à confusion et il serait plus simple d'informer totalement le contribuable « au lieu de lui laisser penser que d'autres griefs, non essentiels, ont été présentés par l'administration fiscale » (*). Une question reste alors en suspens : quels sont les éléments à prendre en compte pour déterminer un grief essentiel de celui qui ne l'est pas ?

En pratique, la lettre (14) adressée au contribua-

(11) C.E. 26 juillet 1947, Duprat, Réc. 358.

(12) H. G. Hubrecht, *jurisclasseur administratif fascicule 202 « Les sanctions administratives »*.

(13) B.O.I. 13-N-4213 du 14 juin 1996.

(14) À titre d'exemple, on peut citer une lettre adressée par le secrétariat de la C.I.F. aux termes de laquelle : « la commission des infractions fiscales a été saisie le 27 décembre 1996, des faits constatés au cours de la vérification de votre comptabilité et de l'examen de votre situation fiscale personnelle effectués en 1995 et 1996 par la Direction générale des impôts. En effet, cette administration considère (voir notifications de redressements portant motivation des pénalités) que vous vous êtes volontairement soustraite à l'établissement et au paiement total de la taxe sur la valeur ajoutée exigible au titre de la période du 1^{er} janvier 1992 au 31 décembre 1994 et de l'impôt sur le revenu dû au titre des années 1992 à 1994 en ne souscrivant pas les déclarations des taxes sur le chiffre d'affaires, de bénéfices non commerciaux et d'ensemble des revenus correspondants, étant précisé que des mises en demeure vous ont été adressées en matière d'impôt sur le revenu. Ces griefs sont susceptibles de motiver le dépôt d'une plainte, notamment du chef du délit prévu par l'article 1741 du Code général des impôts. La commission des infractions fiscales doit fournir au ministre délégué au Budget, un avis sur l'engagement des poursuites correctionnelles. Le ministre sera lié par cet avis. Je vous invite à me faire parvenir, par écrit et dans le délai de trente jours, les informations que vous estimerez nécessaires à l'étude de la présente affaire. Je crois vous devoir préciser que l'article R. 228-2 du L.P.F. ne vous permet pas de formuler des observations orales par vous-même ni par mandataire ».

(*) Thierry Lambert précité

(1) Réponse de la D.G.I. à la question n° 44 posée lors de la journée d'études et d'information organisée à Strasbourg le 24 novembre 1987, droit fiscal 1988, n° 40, Comm. 1840.

(2) Thierry Lambert, « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de lutte contre la fraude fiscale », *Les Petites Affiches* 30 avril 1999, n° 86, p. 8.

(3) Décision n° 78-75 L. D.C. du 21 décembre 1972, Réc. p. 36

(4) Décision n° 76-70 D.C. du 2 décembre 1976, Réc. p. 39 ; décision n° 89-260 D.C. du 28 juillet 1989, recueil p. 71.

(5) Décision 127 D.C. « Sécurité et liberté » des 19 et 20 janvier 1981, *Grandes décisions du Conseil constitutionnel*, Louis Favoreu, 9^e édition Sirey.

(6) Décision n° 97-D.C. du 22 avril 1997, J.O., p. 6271.

(7) C.E. 12 octobre 1979, D. 1979, 606.

(8) C.E. 16 janvier 1976, Réc. Lebon, p. 39.

(9) René Chapus, *Droit administratif général*, tome I, Montchrétien, 12^e éd. 1997.

(10) Décision du 30 décembre 1997, n° 97-395 D.C., R.J.F. 2/98, n° 182.

ble est rédigée dans des termes beaucoup trop succincts et il est possible de conclure que la C.I.F. délivre pour tout dossier des courriers types pré-rédigés, le secrétariat ayant pour tâche d'indiquer les années et le type d'impôts, éléments spécifiques à chaque contribuable concerné. Cela est particulièrement surprenant eu égard à la nécessaire différence de chaque situation fiscale d'un redevable.

À cet égard, il est important de souligner que le gouvernement s'était engagé au cours des travaux préparatoires de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 à faire étudier la possibilité « d'une information plus complète du contribuable quand son dossier est examiné par la commission. Ces études se poursuivent actuellement en liaison avec le président de la C.I.F. et je suis en mesure d'informer l'Assemblée qu'elles devraient déboucher prochainement sur une modification du contenu de la lettre adressée au contribuable par la commission pour l'inviter à communiquer les informations nécessaires » (1). Ces promesses formulées par le gouvernement n'ont pas été tenues puisque la teneur du courrier adressé au contribuable n'a pas été modifiée depuis.

Le contribuable ne peut pas accéder à son dossier

La loi du 17 juillet 1978, portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public, dont l'objectif est de renforcer les droits des justiciables face à l'Administration et d'instaurer un droit à la discussion contradictoire, prévoit que les justiciables peuvent accéder aux documents administratifs. Pourtant, l'administration fiscale communique le dossier à la C.I.F. et non au contribuable lui-même. Celle-ci refuse à l'intéressé l'accès à son dossier en se prévalant d'un arrêté du 20 septembre 1983 aux termes duquel les dossiers soumis à la C.I.F. ne peuvent être communiqués au public.

Même la jurisprudence considère que le contribuable avisé de la saisine de la C.I.F. n'a pas le droit d'obtenir communication de son dossier (2), ce qui est fort contestable. En effet, toute procédure juridictionnelle ou non juridictionnelle prévoit pour les justiciables des modalités relatives à l'accès direct ou indirect de leur dossier. En effet, et à titre d'exemple, l'autorité administrative est tenue d'informer les fonctionnaires relevant du statut général de la fonction publique de leur droit de demander la communication de leur dossier (3).

L'impossibilité de présenter des observations orales

Le contribuable ne peut soutenir ses observations oralement devant la C.I.F., les débats n'étant pas contradictoires. Cette possibilité a été volontairement écartée de façon à éviter un débat contradictoire jugé incompatible avec la mission conférée à cet organe. On retiendra à la lecture des travaux parlementaires que le législateur n'a pas entendu pourvoir la commission d'un caractère juridictionnel (4). Elle constitue un organisme de caractère administratif, chargé de donner un avis sur l'opportunité de saisir une juridiction pénale et « doit simplement rester à la disposition du ministre qui doit la consulter quand il le désire » (5).

La Cour de cassation fait une interprétation conforme des travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 1977 en rappelant qu'il n'a pas été institué de débat contradictoire devant la commission des infractions fiscales, organe consultatif et non juridictionnel (6).

Ces arguments sont contestables car la nature même de la C.I.F. ne peut dispenser le respect d'un débat oral et contradictoire. En effet, de nombreux textes organisent une procédure contradictoire devant certains organes consultatifs et notamment les conseils de discipline réunis au sein des établissements publics.

À titre d'exemple, on peut citer la loi n° 86-33 du 9 janvier 1986 laquelle prévoit que lorsqu'une procédure disciplinaire est engagée à l'encontre d'un agent public hospitalier, l'intéressé peut présenter ses observations orales.

Par ailleurs, le caractère secret de la procédure est renforcé par le fait que les séances sont tenues à huit clos.

L'examen limité du dossier par la C.I.F.

La C.I.F. n'a pas compétence pour apprécier la réalité et l'exactitude matérielle des faits supposée établie dès la transmission du dossier. Il en est de même pour la qualification juridique, la C.I.F. n'ayant pas vocation à se prononcer sur cet élément. Pourtant, c'est sur l'existence même des faits et leur qualification juridique qu'elle se fonde pour émettre un avis favorable aux poursuites pénales dans la quasi-totalité des dossiers soumis (7). On peut dès lors s'interroger dans ces conditions sur quels éléments la C.I.F. se fonde pour émettre des avis.

(1) Loi du 8 juillet 1987, J.O., débats A.N., 3^e séance du 3 juin 1987, p. 1913.

(2) Cass. crim. 28 janvier 1991, R.J.F. 4/91, n° 528, Cass. crim. 28 septembre 1992, n° 92-80401, R.J.F. 11/93, n° 1503, p. 871.

(3) Loi 13 juillet 1983, portant droits et obligations des fonctionnaires.

(4) Loi du 29 décembre 1977, Gaz. Pal. 1978, Bull. leg., p. 44 ; J.O., rapport A.N. n° 2997, p. 11.

(5) Loi du 29 décembre 1977, J.O., débats A.N. 1^{re} séance du 23 juin 1977, p. 4111.

(6) Cass. crim. 28 janvier 1991, n° 90-81.606 et n° 90-81.526, R.J.F. 4/91, n° 528.

(7) Jean Lamarque, « l'impôt sur le revenu et les droits de l'homme », p. 189.

Les avis sont dépourvus de motivation

Lorsque une autorité administrative prend une décision qui porte atteinte à une situation individuelle, l'intéressé doit être mis à même de discuter les motifs de la mesure prise à son encontre.

Pourtant, l'avis conforme de la C.I.F. à la proposition de poursuites ne constitue pas une décision administrative défavorable qui doit être motivée au regard de la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 ⁽¹⁾ relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public ⁽²⁾.

Dans la pratique, le directeur divisionnaire des services fiscaux adresse au contribuable une lettre recommandée dans des termes pour le moins imprécis ⁽³⁾. Les avis n'ont pas à préciser les délits reprochés ni la date de leur commission ⁽⁴⁾. Cette absence d'obligation de motiver est justifiée par la Cour de cassation selon laquelle la liberté d'appréciation des autorités judiciaires doit être préservée. ⁽⁵⁾ Or, cette analyse est pour le moins spéculative puisque l'obligation de motiver repose sur le principe des droits de la défense et s'impose à l'ensemble des décisions rendues. Cette indépendance intellectuelle du juge judiciaire ne peut être remise en cause s'agissant d'une obligation ayant valeur

(1) L'article 1^{er} de la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 (Gaz. Pal. 1979, Bull. leg., p. 427) prévoit que « les personnes physiques ou morales ont le droit d'être informées sans délai des motifs des décisions administratives individuelles défavorables qui les concernent. À cet effet, doivent être motivées les décisions qui infligent une sanction ».

(2) J.O. du 12 juillet 1979, p. 1711.

(3) Ces lettres sont adressées dans les termes suivants : « j'ai l'honneur de vous faire connaître que dans sa séance du 19 décembre 1997, la Commission des infractions fiscales a émis un avis favorable à l'engagement de poursuites correctionnelles à votre encontre. En conséquence, j'ai déposé le 24 décembre 1997 une plainte pour délit de fraude fiscale auprès du Procureur de la République près le Tribunal de grande instance de Nanterre ».

(4) Cass. crim 5 décembre 1996, Gaz. Pal. 1997. 1. Chr. crim., p. 80 <97/186> ; R.J.F. 4/97, n° 389.

(5) Cass. crim 28 janvier 1991, Gaz. Pal. 1991. 1; 291 note D. Bayet <91/4327> ; R.J.F. 1991, p. 304.

constitutionnelle. De plus, il est étonnant que la Cour de cassation ait ressenti le besoin de préciser que le juge judiciaire devait être libre dans le choix de ses décisions. Le juge répressif n'est pas un spécialiste de la matière fiscale et se borne à condamner dans la quasi-totalité des cas les contribuables pour fraude fiscale. Ses décisions ne sont généralement pas réellement motivées puisqu'il se retranche derrière « son intime conviction » et qu'il reste intellectuellement lié aux professionnels appartenant à l'administration fiscale.

Ces atteintes au respect des droits de la défense et au principe du contradictoire sont d'ailleurs cautionnées non seulement par la Cour de cassation mais également par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme laquelle n'a pas fait droit à un requérant qui faisait valoir le non-respect du contradictoire de la procédure suivie devant la C.I.F. ⁽⁶⁾. Cette jurisprudence est d'autant plus surprenante compte tenu du fait que la Cour européenne des droits de l'homme tend généralement à faire prévaloir les droits et libertés fondamentales des justiciables.

III. LA SAISINE DE LA C.I.F. CONDUIT À UNE AGGRAVATION DE LA SITUATION DES CONTRIBUABLES

La majorité des avis rendus par la C.I.F. sont favorables aux poursuites correctionnelles

Au vu d'un rapport établi par l'administration fiscale, la C.I.F. formule un avis qui est conforme ou non à la proposition de poursuites du ministre de l'Économie et des Finances. Or, la C.I.F. rend pour la plupart des dossiers examinés, un avis favorable au dépôt d'une plainte pénale.

(6) C.E.D.H. 26 septembre 1996, R.J.F. 1996, Comm. 1375.

Année	Dossiers étudiés par la C.I.F.	Avis favorables au dépôt d'une plainte pénale	Avis défavorables au dépôt d'une plainte pénale
1987	643	621	22
1988	691	665	26
1989	765	719	46
1990	788	742	46
1991	800	751	49
1992	806	751	47
1993	839	786	53
1994	866	815	51
1996	911	846	65
1997	914	862	52
1998	928	881	47
1999	898	846	52

En douze ans, les avis favorables au dépôt d'une plainte pénale ont progressé de 36,2 % même si le nombre de dossiers examinés par la C.I.F. n'a cessé d'augmenter et ce, quel que soit le gouvernement en place.

La C.I.F. est donc envisagée comme un relais avec l'administration fiscale en matière d'opportunité des poursuites car, dans la majeure partie des dossiers présentés, elle ne fait que confirmer la décision de poursuivre le contribuable.

Le ministre de l'Économie n'a pas l'opportunité des poursuites

Lorsque la C.I.F. rend un avis conforme à la proposition de poursuites, le parquet doit obligatoirement être saisi puisque celui-ci lie le ministre de l'Économie et des Finances. Cette règle paraît très contestable car ce dernier ne peut renoncer à poursuivre le contribuable. Ce mécanisme apparaît choquant eu égard au fait que la C.I.F. est érigée en un véritable organisme politique ayant pour fonction de juger de l'opportunité des poursuites au lieu et place du gouvernement (1).

Les poursuites aboutissent généralement à une condamnation pénale

Une fois saisi, le procureur de la République, a le choix entre plusieurs possibilités : il peut classer sans suite, ordonner une enquête préliminaire, citer directement la personne visée dans la plainte à comparaître devant le tribunal correctionnel ou requérir l'ouverture d'une information judiciaire. Cependant, le parquet se contente seulement de faire citer à comparaître le contribuable sans jamais désigner de juge d'instruction pour instruire l'affaire vraisemblablement de peur que ce dernier, dans le cadre de sa recherche de culpabilité à charge et à décharge, ne rende une ordonnance de non-lieu.

De plus, le ministère public peut poursuivre les véritables auteurs des faits sans être lié par le fait que la C.I.F. ait suivi la procédure à l'égard du seul redevable de l'impôt (2). Le juge d'instruction peut également mettre en examen toute personne ayant pris part, comme auteur ou complice, aux faits qui lui sont déférés (3).

Les poursuites aboutissent très souvent à une condamnation. En 1997 sur 1.160 décisions de justice rendues, 1.246 condamnations ont été prononcées, dont 667 peines de prison (57 fermes).

Or, cette situation est pour le moins paradoxale dans la mesure où le juge de l'impôt n'est pas encore intervenu pour annuler éventuellement les impositions mises à la charge du contribuable. De fait, même si le juge de l'impôt régulièrement saisi

annule les impositions ayant servi de base à la saisine de la C.I.F., le contribuable peut être condamné pénalement sur la base d'une prétendue fraude fiscale.

L'institution de la C.I.F. est une garantie illusoire et même selon la doctrine la plus autorisée « une consécration du non-droit de par ses règles de procédure » (4) en créant une inégalité entre les contribuables.

Cette analyse doctrinale a d'ailleurs été confirmée par certains députés qui, dans le cadre des travaux préparatoires de la loi du 8 juillet 1987, ont proposé un amendement tendant à supprimer purement et simplement la C.I.F. Il apparaît étonnant que le gouvernement, opposé à cette proposition, persiste à affirmer que celle-ci « constitue une garantie supplémentaire compte tenu du fait qu'aucune plainte, aujourd'hui, ne peut être déposée sans que la commission des infractions fiscales n'ait donné un avis favorable à l'abandon de poursuites » (5).

Dix ans après sa création, on constate que les préoccupations du législateur se mêlent systématiquement aux considérations politiques. La C.I.F., présentée comme une garantie offrant une protection accrue aux contribuables, s'est révélée inconsistante et sa finalité consiste uniquement à rassurer le redevable.

(1) Loi du 29 décembre 1977, Gaz. Pal. 1978, Bull. leg., p. 44 ; J.O., débats A.N., précités.

(2) Cass. crim. 6 février 1997, Gaz. Pal. 1997. 1. Chr. crim., p. 119 <97/2444> ; R.J.F. 7/97, n° 748.

(3) Cass. crim. 31 janvier 1983, Bull. Cass. 1983, p. 82.

(4) Jean Lamarque, précité.

(5) Loi du 8 juillet 1987, Gaz. Pal. 1987. Bull. leg. 1987. 2. 235 ; J.O., débats A.N., 3^e séance du 3 juin 1977, p. 1913.