



L'ENQUETE FISCALE JUDICIAIRE

Sous le contrôle du Parquet

par Patrick Michaud, avocat

Membre du conseil de l'ordre des avocats de Paris

L'article 28-2 nouveau du Code de procédure pénale

Article 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009

I DES PRECEDENTS LEGISLATIFS DE RECHERCHE DE PREUVES D'INFRACTIONS FISCALES	2
A Le droit de visite domiciliaire sur ordonnance judiciaire	2
B Un précédent : le droit d'enquête « TVA » non judiciaire : Article L80 F du LPF	3
II GENESE DU NOUVEAU DROIT D'ENQUETE FISCALE JUDICIAIRE.....	3
III LE DROIT D'ENQUETE FISCALE SOUS LE CONTROLE DU PROCUREUR.....	5
A LA NOMINATION DES INSPECTEURS FISCAUX JUDICIAIRES EST TRÈS ENCADRÉE.....	5
B LA SAISINE DES AGENTS PAR LE PROCUREUR DE LA RÉPUBLIQUE.....	6
C LES INFRACTIONS A RECHERCHER SONT TRÈS LIMITÉES	6
D LES FAITS À ENQUÊTER PARAISSENT LIMITÉS.....	7
E LES POUVOIRS DE L'INSPECTEUR FISCAL JUDICIAIRE	9
<i>Pouvoirs en matière de flagrant délit.....</i>	<i>9</i>
<i>Pouvoirs d'enquête préliminaire.....</i>	<i>9</i>
• Des droits de perquisition et d'analyses techniques (article 56)	9
• Du droit de perquisition domiciliaire et de saisie de pièces (art. 76)	9
• Du droit de garde à vue (art. 77)	9
• Du droit d'interrogatoire de toute personne (art. 78)	9
<i>Pouvoirs d'interception des correspondances.....</i>	<i>9</i>
F LES OBLIGATIONS DE L'INSPECTEUR FISCAL JUDICIAIRE	9
• Les obligations générales des agents de l'Etat cliquer	9
• Les obligations particulières de déontologie des services de police	9
• Les obligations de faire respecter le secret professionnel et les droits de la défense.....	10
• Le contrôle de la commission nationale de déontologie de la sécurité cliquer.....	10
G LES INCOMPATIBILITÉS FONCTIONNELLES (ARTICLE 28-2 C PR P NOUVEAU)	10
H LA SUSPENSION DU DÉLAI DE PRESCRIPTION DU DROIT DE REPRISE DE L'ADMINISTRATION EN CAS DE PROCÉDURE JUDICIAIRE D'ENQUÊTE FISCALE	10
I LA PROTECTION DU SECRET PROFESSIONNEL DANS LE CADRE DE L'ENQUÊTE FISCALE JUDICIAIRE	11

A) La loi d'ordre public sur le secret de l'avocat.....	11
B) La protection du secret dans le cadre des ordonnances judiciaires de visites domiciliaires	11
C) La protection des droits de la défense et du secret dans le cadre des visites domiciliaires sur enquêtes préliminaires	12
• -Le rôle important de l'inspecteur fiscal judiciaire	12
• -La jurisprudence de la chambre criminelle de la cour de cassation	13
• -Le secret n'est pas opposable dans le cas de la défense de l'avocat	13
• -Le secret n'est pas opposable si l'avocat est complice de l'infraction	13
J LA GARDE À VUE FISCALE	14
Le droit de garde à vue de l'inspecteur fiscal judiciaire	14
Les droits et obligations de l'avocat.....	14
L'évolution de la jurisprudence de la CEDH sur la garde à vue	14
• 1) Le droit d'être assisté d'un avocat cliquer	15
• 2) Le droit d'avoir accès au dossier cliquer	15
• 3) L'aveu sans avocat n'est pas une preuve	15
L'ARTICLE L 28-2 NOUVEAU DU CODE DE PROCEDURE PENALE.....	16
L'ARTICLE L.228 NOUVEAU DU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES	17

I Des précédents législatifs de recherche de preuves d'infractions fiscales

Depuis l'origine des contrôles fiscaux, les pouvoirs publics ont continuellement désiré d'obtenir des moyens légaux et efficaces pour rechercher les preuves de fraude fiscale.

Je rappelle deux méthodes, parmi d'autres, de recherche de preuves d'infractions fiscales

A Le droit de visite domiciliaire sur ordonnance judiciaire

La procédure de visite et de saisie domiciliaires en matière fiscale et douanière a été instituée par la loi du 29 décembre 1984 de finances pour 1985 et est régie par les articles L. 16 B (pour les impôts directs et la TVA) et L. 38 (pour les impôts indirects et autres taxes) du livre des procédures fiscales, d'une part, et par l'article 64 du code des douanes, d'autre part.

Ces visites doivent être autorisées par une ordonnance d'un juge judiciaire dans des conditions de forme très strictes et sont soumises au contrôle des cours d'appel et de la cour de cassation ainsi que de la cour européenne des droits de l'homme (cf. Arrêts REVON et ANDRE)

La lourdeur administrative de ces procédures, leur coût financier, le contentieux important qui s'y accroche, et surtout la limitation des pouvoirs des agents de l'administration sont ; à mon avis, des éléments qui vont entraîner une diminution du nombre de visites sur ordonnance judiciaire au profit de l'enquête fiscale judiciaire sur requête du parquet

B Un précédent : le droit d'enquête « TVA » non judiciaire : Article L80 F du LPF

[L'article L80F](#) du livre des procédures fiscales établi un véritable droit d'enquête non judiciaire pour rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée.

Les agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur peuvent se faire présenter les factures, la comptabilité matière ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation.

A cette fin, ils peuvent avoir accès de 8 heures à 20 heures et durant les heures d'activité professionnelle de l'assujetti aux locaux à usage professionnel, à l'exclusion des parties de ces locaux affectées au domicile privé, ainsi qu'aux terrains et aux entrepôts. Ils ont également accès aux moyens de transport à usage professionnel et à leur chargement.

Ils peuvent obtenir ou prendre copie, par tous moyens et sur tous supports, des pièces se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation.

Ils peuvent recueillir sur place ou sur convocation des renseignements et justifications.

Ces auditions donnent lieu à l'établissement de comptes rendus d'audition.

II Genèse du nouveau droit d'enquête fiscale judiciaire

Devant la lourdeur des procédures actuelles et la faiblesse des pouvoirs des agents de l'administration fiscale, le législateur a institué une **procédure d'enquête fiscale judiciaire** sous le contrôle du procureur de la République et non plus d'un juge en ajoutant un article 28-2 au code de procédure pénale et ce dans le cadre de l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2009

Cette nouvelle procédure de recherche de preuve d'infractions fiscales sera menée par des agents des services fiscaux spécialement habilités, **pour les fraudes fiscales les plus graves**, correspondant à certaines situations précisément définies.

Depuis de nombreux mois, la méthode de recherche des preuves des importantes infractions de fraude fiscale faisait l'objet d'un débat politique au sens noble du mot au sein des ministères compétents

Cette nouvelle disposition est directement [issue des travaux des députés auteurs du rapport d'information déposé en septembre 2009 sur les paradis fiscaux](#): parmi les propositions de ce rapport figurait celle de « créer un service fiscal d'enquêtes composé d'agents disposant de la qualité d'officier de police judiciaire sous l'autorité du parquet ».

La conception juridique de ce dispositif s'est par ailleurs appuyée sur des projets du Gouvernement, allant dans le même sens, à l'étude depuis plus d'un an.

Certains auraient voulu la création d'un corps de police fiscale, rattaché directement au ministre du budget, un peu similaire à ce qui existe pour la douane judiciaire. Les pouvoirs publics n'ont pas suivi cette voie et ont préféré inclure ces fonctionnaires d'enquête et spécialisés dans le droit fiscal et dans la pratique comptable dans le sein de la police judiciaire en évitant au maximum le développement de susceptibilité corporative

La possibilité que des agents des services fiscaux exercent des pouvoirs de police judiciaire constitue une **innovation majeure en faveur de la lutte contre la fraude fiscale la plus grave** notamment celle qui exploite des comptes détenus directement ou indirectement dans des Etats non-coopératifs, source d'une évasion fiscale estimée à plusieurs dizaines de milliards d'euros

Des dispositions similaires se retrouvent dans la législation déjà de nombreux Etats en Europe, tels que l'Allemagne, la Belgique, l'Espagne, l'Italie et les Pays-Bas, ainsi que les Etats-Unis et n'est pas contraire aux principes de notre République et des nombreuses conventions européennes

Les difficultés vont venir dans le cadre de la mise en application pratique de ce texte et notamment dans le cadre du débat sur la fonction de l'avocat lors de l'enquête préliminaire c'est-à-dire, notamment, la présence de l'avocat lors de la garde à vue et la consultation du dossier dans le cadre d'une enquête préliminaire et ce dans l'esprit des dernières jurisprudence de la cour européenne des droits de l'homme.

La lancinante substitution de l'instruction judiciaire sous le contrôle d'un juge par l'enquête préliminaire sous le contrôle du parquet entraîne en effet déjà les mêmes réflexes protecteurs que ceux que les pères fondateurs de notre démocratie ont ressentis en aout et octobre 1789 lors de l'abrogation de l'ordonnance criminelle de Colbert

Depuis les fortes manifestations antifiscales des années 70 , le rapport AICARDI et le rapport FOUQUET, le régime français du contrôle fiscal est devenu un régime établi pour l'immense majorité des contribuables personnes physiques ou entreprises dont les droits fondamentaux sont souvent mieux protégés que dans les législations étrangères

Comme d'habitude, trop de Droit peut tuer le Droit, et dans certaines situations exceptionnelles et très souvent internationales, les pouvoirs publics se trouvaient devant une l'impossibilité de rechercher avec efficacité des preuves matérielles d'infractions graves et ayant des incidences budgétaires significatives.

Le défi des avocats sera de tenter de concilier, dans le cadre de leur fonction de gardien – aux cotés des magistrats - du curseur des libertés, à la fois le respect de l'intérêt collectif et de l'intérêt des droits individuels de la Défense notamment en demandant l'application de la convention européenne des droits de l'Homme lors des gardes à vue .

Le ministère des finances auraient voulu – du moins publiquement – la création d'une police fiscale comme la puissante direction des douanes avait obtenu la création [d'un service – doté d'une grande autonome – de douane judiciaire.](#)

L'enquête fiscale judiciaire @P.Michaud 02 01.10

Dans un souci de parcimonie budgétaire et de refus de création d'une nouvelle police spécialisée et autonome, les pouvoirs publics ont donc autorisé d'attribuer à des fonctionnaires de la direction des impôts des prérogatives – mais toutes les prérogatives- d'officiers de polices judiciaires mais sous de nombreuses conditions de forme et de fond.

Cette mesure est **inspirée des enquêtes judiciaires auxquelles peuvent procéder certains agents des douanes**, dans les conditions prévues par [l'article 28-1 du code de procédure pénale](#).

III Le droit d'enquête fiscale sous le contrôle du procureur

Le législateur de décembre 2009 a donc introduit dans le code de procédure pénale, un nouvel article 28-2 qui institue un droit d'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle non plus d'un juge mais du procureur de la République c'est-à-dire dans le cadre légal des enquêtes préliminaires de police judiciaire

A La nomination des inspecteurs fiscaux judiciaires est très encadrée

Le nouvel article 28-2 du code de procédure pénale dispose que des **agents des services fiscaux** de catégories A ayant le grade d'inspecteur et B ayant le grade de contrôleur, spécialement **désignés par arrêté du ministre chargé de la justice et du ministre chargé du budget pris sur l'avis conforme d'une commission administrative** (dont la composition et le fonctionnement seront déterminés par décret en Conseil d'Etat), pourront être **habilités à effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire** du juge d'instruction.

Ces agents des services fiscaux ainsi désignés devront, pour mener des enquêtes judiciaires et recevoir des commissions rogatoires, y être **habilités personnellement, par décision du procureur général** près la cour d'appel du siège de leur fonction.

Cette habilitation sera accordée, suspendue ou retirée dans les conditions que fixera un décret en Conseil d'Etat. En cas de décision de suspension ou de retrait de l'habilitation, dans le mois suivant la notification de cette décision, l'agent concerné pourra demander au procureur général de la rapporter.

En ce cas, le procureur général devra statuer dans le délai d'un mois ; à défaut, son silence vaudra rejet de la demande. Dans le délai d'un mois à partir du rejet de cette demande, l'agent concerné pourra former un recours devant la commission prévue par le code de procédure pénale (article 16-2) pour les cas de refus, de suspension ou de retrait d'habilitation décidé envers un officier de police judiciaire¹.

¹ Cette commission est composée de trois magistrats du siège de la Cour de cassation, ayant le grade de président de chambre ou de conseiller. Ils sont désignés annuellement, en même temps que trois suppléants, par le bureau de la Cour de cassation.

Ils seront placés au sein du ministère de l'intérieur et ce à fin d'éviter de créer un service spécialisé et autonome ²

B La saisine des agents par le procureur de la République

Les inspecteurs fiscaux judiciaires seront saisis de leurs missions uniquement par le procureur de la république

Les agents des services fiscaux ainsi habilités seront **exclusivement dirigés par le procureur de la République, sous la surveillance du procureur général et le contrôle de la chambre de l'instruction**, dans les conditions prévues par le code de procédure pénale (articles 224 à 230) pour les agents et officiers de police judiciaire.

A titre de comparaison, l'officier de police judiciaire est un lieutenant de police. Il peut être chargé d'enquêtes, de missions d'information et de surveillance dans les services actifs de la police. Il est habilité à perquisitionner ou encore à procéder à des arrestations. Il seconde le commissaire de police et encadre les fonctionnaires du corps de maîtrise d'application (gradés et gardiens de la paix)

Il existe environ 10 000 lieutenants de police ou OPJ

Le procureur sera saisi soit par plainte pour fraude fiscale des articles 1741 et 1743 du CGI déposée par le ministre du budget après avis – confidentiel - de la CIF (cf. article 228 LPF Nouveau) seule procédure qui permettra de suspendre la prescription (cf. in fine) soit aussi, à mon avis, par demande du ministre ou par note d'information de traefin et ce dans le cadre d'une enquête préliminaire pour fraude fiscale stricto sensu effectuée avant le dépôt d'une plainte .

C Les infractions recherchées sont très limitées

Ces agents auront compétence « **uniquement** » ³, précise la loi pour **rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire national, les infractions de fraude fiscale** stricto sensu prévues par les articles [1741](#) et [1743](#) du code des impôts.

Ces agents n'auront pas le droit de rechercher d'autres infractions telles le blanchiment de fraude fiscale mais, les officiers de police judiciaire avec lesquels les agents fiscaux devront collaborer en ont le droit.

Ces nouveaux « officiers fiscaux » ne vont pas enquêter seuls dans leur coin ; ils vont être intégrés dans les 9 brigades spécialisées en matière financière situées au 122 rue du Château des Rentiers, qui comptent plus de 400 fonctionnaires ou de plus en plus souvent dans les [groupements d'intervention régionaux](#) mais ils auront

² Précision introduite par un sous-amendement du Gouvernement, afin d'éviter de créer un service de police judiciaire au sein des services fiscaux. Dans le même esprit de préservation de la cohérence de l'organisation administrative, un autre sous-amendement du Gouvernement a supprimé les dispositions de la proposition initiale des députés qui tendaient à permettre au procureur de la République ou au juge d'instruction de constituer des unités temporaires composées d'officiers de police judiciaire, d'agents des douanes et d'agents des services fiscaux.

³ Précision introduite par un sous-amendement du Gouvernement.

l'interdiction juridique de constater des infractions autres que celles de la fraude fiscale stricto sensu, et ce pour éviter tout empiètement de compétence....

La rédaction de leurs procès verbaux devra donc être établie avec la précision d'un tailleur de diamant.

Par ailleurs, l'article 40 du code de procédure pénal fait obligations aux fonctionnaires et aux officiers ministériels d'informer immédiatement le procureur de la république de la découverte de tous délits y compris donc et notamment le délit de blanchiment de fraude fiscale

À ce jour, ces agents ne pourront pas rechercher des infractions de blanchiment de fraude fiscale sous réserve de l'application de l'article 40 du code de procédure pénale.

Cette limitation va-t-elle perdurer alors même que [L'article L 561-29 du code Monétaire et Financier](#) stipule que le service de renseignements financiers national TRACFIN transmet à l'administration fiscale, des informations sur des faits susceptibles de relever de l'infraction de **fraude fiscale stricto sensu** ou **du blanchiment du produit de cette infraction.** ?

L'article L 561-29 du CMF précise, par ailleurs, que l'administration fiscale peut utiliser ces informations pour l'exercice de ses missions c'est-à-dire tant de contrôle fiscal que de répression pénale, étant rappelé que la Commission des Infractions Fiscales reste compétente en cas de fraude fiscale stricto sensu.

La poursuite au plan pénal des infractions de fraude fiscale stricto sensu devra recueillir, comme actuellement, un avis conforme de la Commission des Infractions Fiscales.

Cependant, les poursuites pour blanchiment de fraude fiscale ne nécessitent pas l'avis de la CIF.

Par ailleurs, lorsque, après la transmission d'une note d'information au procureur de la République, l'infraction sous-jacente à l'infraction de blanchiment se révèle être celle de l'article 1741 du Code général des impôts, l'avis de la commission visée à l'article L. 228 A du livre des procédures fiscales n'a pas à être sollicité. (L561-29 CMF in fine)

D Les faits à enquêter paraissent limités

Le nouvel article 28-2 du code de procédure pénale vise les situations dans lesquelles les inspecteurs fiscaux judiciaires pourront être commissionnés par le parquet

Ces situations sont définies par [l'article L228 nouveau du LPF](#).

L'article L 228 nouveau du LPF –qui permet à la commission des infractions fiscales de donner un avis dans des conditions de confidentialité- vise les situations dans lesquelles ils existent des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale pour laquelle un risque de dépérissement des preuves est possible et qui résulte :

« 1° Soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un État ou territoire

-et qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale **entrée en vigueur au moment des faits**

-et dont la mise en œuvre permet l'accès effectif à tout renseignement, y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française ;

Ce texte vise les opérations de fraude fiscale internationale présumées effectuées avec des états dit non coopératifs, ces états ne sont pas seulement des paradis fiscaux.

Il s'agit d'état qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale **entrée en vigueur au moment des faits**

Cette formulation vise, à ce jour, aussi et d'abord de démocratie membres de l'union européenne telles que la Belgique le Luxembourg, l'Autriche ainsi, bien entendu que la Suisse c'est-à-dire l'ensemble des états qui étaient sur la liste grise de l'OCDE en avril 2009 c'est à dire que l'enquête fiscale judiciaire pourra viser des situations antérieures à l'entrée en application de ce nouveau texte

Par ailleurs, dans un souci de réalisme fiscal, les pouvoirs publics ont prévu que le droit d'enquête pourra s'appliquer dans la situation où la convention ne permet pas l'accès effectif à tout renseignement, y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française c'est-à-dire que la France se fait seule juge de la bonne ou de la mauvaise application de la clause d'échange de renseignements prévue par l'article 26 de la convention modèle OCDE

« 2° Soit de l'interposition, dans un État ou territoire mentionné au 1°, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable ;

Ce texte vise les montages constitués par des trusts et fiducies

« 3° Soit de 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

Ce texte vise aussi les opérations et montages effectués sur le territoire nationale et son interprétation peut devenir très large car il est fort probable que la chambre criminelle de la cour de cassation assimile à une falsification toute déclaration fiscale volontairement erronée

En fait, sous une forme protectrice permettant de penser que son application est limitative, le texte est extensif

Il permet en effet d'une part une application rétroactive de ce texte de procédure pénale puisqu'il vise la situation non à la date de l'enquête mais la situation au moment de la commission de l'infraction et que d'autre part il vise l'usage de « toute autre falsification », mot dont **la qualification est d'une clarté de jus de pipe**, à titre d'exemple une déclaration volontairement erronée est elle falsifiée ?

⁴ La rédaction, sur ce point, résulte d'un sous-amendement du Gouvernement, qui a de la sorte recentré le champ d'application du présent article sur les cas de fraude les plus graves, alors que la proposition initiale de nos collègues députés visait, de façon très large, « une falsification ou [...] toute autre manœuvre impliquant un montage destiné à égarer l'administration

E Les pouvoirs de l'inspecteur fiscal judiciaire

Le paragraphe IV prévoit l'**applicabilité aux procédures judiciaires d'enquête fiscale** de nombreuses dispositions du code de procédure pénale en matière de **flagrant délit** (deuxième et troisième alinéas de l'article 54 et articles 55-1, 56, 57 à 62, 63 à 67) et d'**enquête préliminaire**

« IV. – Lorsque, sur réquisition du procureur de la République, les agents des services fiscaux habilités dans les conditions prévues au II du présent article procèdent à des enquêtes judiciaires, **il est fait application des deuxième et troisième alinéas de l'article 54 et des articles 55-1, 56, 57 à 62, 63 à 67 et 75 à 78 du code de procédure pénale.**

Pouvoirs en matière de flagrant délit

[Il s'agit des deuxième et troisième alinéas de l'article 54 et articles 55-1, 56, 57 à 62, 63 à 67 du code de procédure pénale](#)

[L'article 56-1](#) qui vise la perquisition dans un cabinet d'avocat est exclu du dispositif

Pouvoirs d'enquête préliminaire

[Il s'agit notamment des articles 75 à 78 du code de procédure pénale](#)

- [Des droits de perquisition et d'analyses techniques \(article 56\)](#)
- [Du droit de perquisition domiciliaire et de saisie de pièces \(art. 76\)](#)
- [Du droit de garde à vue \(art. 77\)](#)
- [Du droit d'interrogatoire de toute personne \(art. 78\)](#)

En clair, l'inspecteur fiscal judiciaire aura toutes les prérogatives de l'officier de police judiciaire

Pouvoirs d'interception des correspondances

Dans le cas où l'enquête procédera de l'initiative, non du procureur de la République, mais d'un juge d'instruction, sont également applicables les dispositions du code de procédure pénale afférentes aux **interceptions de correspondances** émises par la voie des télécommunications ([articles 100 à 100-7](#)) et aux commissions rogatoires ordonnées par un juge d'instruction ([articles 152 à 155](#)).

Par ailleurs, pour des raisons de sécurité, les agents concernés seront autorisés à déclarer comme leur domicile l'adresse du siège du service dont ils dépendent.

F Les obligations de l'inspecteur fiscal judiciaire

L'étendu des prérogatives de l'inspecteur fiscal judiciaire a comme corolaire des obligations notamment de déontologie applicables aux officiers de police judiciaire

- [Les obligations générales des agents de l'Etat](#) cliquer
- [Les obligations particulières de déontologie des services de police](#)

[Décret n°86-592 du 18 mars 1986 portant code de déontologie de la police nationale](#)

L'enquête fiscale judiciaire @P.Michaud 02 01.10

- Les obligations de faire respecter le secret professionnel et les droits de la défense

Ces obligations spécifiques visées par l'article du code de procédure pénale seront analysées ci après IX-C

Par ailleurs, les actes de ces fonctionnaires seront soumis au contrôle de la commission nationale de déontologie de la sécurité

- [Le contrôle de la commission nationale de déontologie de la sécurité](#) cliquer

G Les incompatibilités fonctionnelles (article 28-2 C Pr P nouveau)

a) interdiction d'exercer d'autres activités

Les agents des services fiscaux habilités pour procéder à des enquêtes judiciaires ne peuvent, à peine de nullité, exercer d'autres attributions ou accomplir d'autres actes que ceux prévus par le présent code dans le cadre des faits dont ils sont saisis par le procureur de la République ou toute autre autorité judiciaire.

b) interdiction de participer aux opérations de contrôle fiscal

Ces agents ne pourront participer à une procédure de contrôle fiscal pendant la durée de leur habilitation judiciaire, ce texte de bon sens a été adopté pour marquer la suspension du lien organique entre l'inspecteur fiscal judiciaire et son administration d'origine

En outre, en vue de prévenir d'éventuels conflits d'intérêts,

- d'une part, ces agents ne pourront effectuer d'enquêtes judiciaires sur des faits pour lesquels ils auront antérieurement participé à un contrôle fiscal ;

- d'autre part, symétriquement, après la fin de leur habilitation judiciaire, ils ne pourront participer à un contrôle fiscal portant sur des faits dont ils auront été saisis par le procureur de la République ou toute autre autorité judiciaire.

H La suspension du délai de prescription du droit de reprise de l'administration en cas de procédure judiciaire d'enquête fiscale

Le droit de reprise de l'administration fiscale, en vertu duquel elle peut réparer les omissions, insuffisances ou erreurs commises dans l'établissement de l'impôt, ne peut s'exercer, en principe, que jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Le délai est toutefois prolongé de deux années en cas de fraude ayant donné lieu au dépôt d'une plainte par l'administration (à la condition que les personnes poursuivies ne bénéficient ni d'une relaxe, ni d'un non-lieu).

Ce report de prescription concerne l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu (article L. 169 du LPF), la taxe professionnelle (article L. 174 de ce code) et les taxes assises sur le chiffre d'affaires, notamment la TVA (article L. 176 du même code).

L'enquête fiscale judiciaire @P.Michaud 02 01.10

L'article de la loi de finances rectificative pour 2009 a adapté ce régime de prescription pour le **cas où l'administration, dans le délai de reprise, a déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale.**

La mise en pratique de l'enquête préliminaire fiscale n'est pas en elle même suspensive de la prescription, cette suspension ne peut résulter que d'une plainte précédé d'une autorisation préalable de la commission des infractions fiscales qui se réunira et statuera confidentiellement hors la vue des présumés coupables

Le nouvel article L. 188 B du LPF dispose que **les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise pourront, même si celui-ci est écoulé, être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suivra la décision mettant fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suivra celle au titre de laquelle l'imposition est due.**

I La protection du secret professionnel dans le cadre de l'enquête fiscale judiciaire

A) La loi d'ordre public sur le secret de l'avocat

Le secret professionnel de l'avocat, protecteur du droit de la défense a été étendu à l'activité juridique par la loi n°90-1259 du 31 décembre 1990.

Après plusieurs modifications, le texte légal sur secret de l'avocat, prévu par l'article 66.5 de la loi de 1971 est le à ce jour le suivant :

« En toutes matières, que ce soit dans le domaine du conseil ou dans celui de la défense, les consultations adressées par un avocat à son client ou destinées à celui-ci, les correspondances échangées entre le client et son avocat, entre l'avocat et ses confrères à l'exception pour ces dernières de celles portant la mention "officielle", les notes d'entretien et, plus généralement, toutes les pièces du dossier sont couvertes par le secret professionnel.

Ces dispositions ne font pas obstacle, à compter de la conclusion d'un contrat de fiducie, à l'application à l'avocat qui a la qualité de fiduciaire, de la réglementation spécifique à cette activité, sauf pour les correspondances, dépourvues de la mention " officielle ", adressées à cet avocat par un confrère non avisé qu'il agit en cette qualité. »

B) La protection du secret dans le cadre des ordonnances judiciaires de visites domiciliaires

Le législateur a confirmé le principe de secret professionnel des avocats dans le cadre de l'article L16B du livre des procédures fiscales

L'enquête fiscale judiciaire @P.Michaud 02 01.10

« L'officier de police judiciaire veille au respect du secret professionnel et des droits de la défense conformément aux dispositions [du troisième alinéa de l'article 56 du code de procédure pénale](#) ; l'article 58 de ce code est applicable »

Le principe jurisprudentiel

Cass.Com 5.5.1998 n°96-30116

1° Il résulte des dispositions combinées des articles 66-5 de la loi du 31 décembre 1971 et L. 16 B du Livre des procédures fiscales qu'en toute matière, les consultations adressées par un avocat à son client ou destinées à celui-ci et les correspondances échangées entre le client et son avocat sont couvertes par le secret professionnel. Une saisie de pièces répondant à cette définition ne peut être autorisée ou maintenue, à l'occasion d'une visite d'un cabinet d'avocat, qu'à la condition que les documents saisis soient de nature à établir la preuve de la participation de l'avocat à la fraude présumée.

2° Dès lors que l'annulation de la saisie d'une pièce entraîne l'interdiction d'utiliser la copie de cette pièce, l'Administration est sans intérêt à reprocher au juge d'avoir ordonné la restitution des copies, qu'elle détenait encore, des pièces dont la saisie avait été levée.

Conséquence d'une saisie irrégulière

La cour administrative d'appel de LYON a annulé un redressement fiscal, fondé sur un avis favorable du CCRAD (comité consultatif pour la répression des abus de droit) sur le seul motif que ce redressement était fondé sur une consultation fiscale émise par un avocat.

La note d'un cabinet d'avocat saisie au domicile du contribuable, même si elle est formellement adressée au comptable de l'intéressé et ne mentionne pas expressément son nom, doit eu égard notamment à l'exacte coïncidence des situations familiales et professionnelles évoquées, être regardée comme une consultation rédigée par les avocats signataires et destinée à ce contribuable, couverte par le secret professionnel en application de l'article 66, 5 de la loi 71-1130 du 31 décembre 1971. Dès lors, les redressements établis à l'issue d'un examen de la situation fiscale personnelle qui procèdent des éléments contenus dans cette note sont irréguliers.

CAA LYON du 26 juin 2007 05LY01861

C) La protection des droits de la défense et du secret dans le cadre des visites domiciliaires sur enquêtes préliminaires

- -Le rôle important de l'inspecteur fiscal judiciaire

Le rôle de l'inspecteur des impôts judiciaires sera similaire à celui de l'OPJ:

Faire respecter l'article 56 du CPrP

« Toutefois, il a l'obligation de provoquer préalablement toutes mesures utiles pour que soit assuré le respect du secret professionnel et des droits de la défense. »

Appliquer l'Article 58 du CPrP

L'enquête fiscale judiciaire @P.Michaud 02 01.10

Sous réserve des nécessités des enquêtes, toute communication ou toute divulgation sans l'autorisation de la personne mise en examen ou de ses ayants droit ou du signataire ou du destinataire d'un document provenant d'une perquisition à une personne non qualifiée par la loi pour en prendre connaissance est punie de 4 500 euros d'amende et de deux ans d'emprisonnement.

- -La jurisprudence de la chambre criminelle de la cour de cassation

Pour la jurisprudence française, le secret de l'avocat est d'abord fondé sur le droit de la défense

Cour de cassation chambre criminelle 13 décembre 2006 N° 06-87169

« Le pouvoir, reconnu à l'officier de police judiciaire par les articles 56 et 76 du code de procédure pénale ou au juge d'instruction par l'article 96 dudit code, de saisir les objets et documents utiles à la manifestation de la vérité trouve sa limite dans le principe de la libre défense qui commande de respecter la confidentialité des correspondances échangées entre un avocat et son client et qui sont liées à l'exercice des droits de la défense.

Dès lors encourt la cassation l'arrêt de la chambre de l'instruction qui refuse d'annuler la saisie, effectuée au cours d'une perquisition au domicile de la personne mise en examen, d'un courrier reçu de son avocat ayant trait à l'exécution d'une condamnation pénale, en l'espèce un suivi socio-judiciaire, prononcée dans une instance distincte. »

Il est classique de préciser que ce secret est absolu et d'ordre public, toutefois il existe plusieurs exceptions

- **-Le secret n'est pas opposable dans le cas de la défense de l'avocat**

Cour de cassation chambre criminelle 29 mai 1989 N° 87-82073

« L'obligation au secret professionnel d'un avocat ne saurait lui interdire, pour se justifier de l'accusation dont il est l'objet et résultant de la divulgation par un client d'une correspondance échangée entre eux, de produire d'autres pièces de cette même correspondance utile à ses intérêts »

- **-Le secret n'est pas opposable si l'avocat est complice de l'infraction**

Cour de cassation chambre criminelle 27 juin 2001 N° 01-81865

Qu'en effet, si les pièces échangées entre l'avocat et ses clients sont couvertes par le secret professionnel aux termes de l'article 66-5 de la loi du 31 décembre 1971, il n'en demeure pas moins que le juge d'instruction tient des articles 96 et 97 du Code de

L'enquête fiscale judiciaire @P.Michaud 02 01.10

procédure pénale, le pouvoir de saisir de telles pièces lorsque, comme en l'espèce, elles sont de nature à établir la preuve de la participation de l'avocat à une infraction ;

[Cour de cassation chambre criminelle 18 janvier 2006 N° 05-86447](#)

*Que, même si elle est surprise à l'occasion d'une mesure d'instruction régulière, la conversation entre un avocat et son client ne peut être transcrite et versée au dossier de la procédure que s'il apparaît que son contenu est de nature à faire présumer la participation de cet avocat à une infraction. La violation de ce principe doit être relevée, **même d'office**, par la chambre de l'instruction, statuant en application de l'article 206 du Code de procédure pénale. »*

Pour la jurisprudence, lorsque l'avocat participe comme complice à une opération frauduleuse, il perd sa qualité d'avocat et le principe d'ordre public du secret professionnel s'évanouit ipso facto.

Le secret professionnel n'est pas en effet un alibi pour faciliter la préparation à une infraction y compris fiscale.

J La garde à vue fiscale

[Art 63 CPrP](#) et [Art.77 CPrP](#)

Le droit de garde à vue de l'inspecteur fiscal judiciaire

Le législateur a accordé aux inspecteurs fiscaux judiciaires le droit de garder à vue, dans le cadre de des articles 63 et 77 du CPrP, pour les nécessités de l'enquête toute personne à l'encontre de laquelle il existe une ou plusieurs raisons plausibles de soupçonner qu'elle a commis ou tenté de commettre l'infraction prévue à l'article 1741 ou 1743 du code des mots Il en informe dès le début de la garde à vue le procureur de la République.

[Les droits du gardé à vue fiscal](#)

Les droits et obligations de l'avocat

A ce jour l'[article 63- 4 CPrP](#) dispose que l'avocat ne peut faire état de cet entretien préalable auprès de quiconque pendant la durée de la garde à vue et sous peines de sanctions disciplinaires sévèrement contrôlées par la cour de cassation.

L'évolution de la jurisprudence de la CEDH sur la garde à vue

La cour européenne des droits de l'homme a dans trois intérêts de principe profondément fait évoluer les conditions pratiques de la garde à vue : tout en confirmant les droits des états de pratiquer des rétentions privatives de libertés sous le contrôle du parquet c'est-à-dire sans autorisation préalable d'un juge judiciaire , elle a amélioré les droits des personnes gardées à vue dans trois directions qui sont analysées ci-dessous.

L'enquête fiscale judiciaire @P.Michaud 02 01.10

Cette évolution, qui obligera la France à modifier sa réglementation, va renforcer la protection des citoyens et mais certainement aussi la responsabilité des avocats

- **1) Le droit d'être assisté d'un avocat cliquer**

Pour que le droit à un procès équitable consacré par l'article 6 § 1 demeure suffisamment « concret et effectif », il faut, en règle générale, que l'accès à un avocat soit consenti dès le premier interrogatoire d'un suspect par la police, sauf à démontrer, à la lumière des circonstances particulières de l'espèce, qu'il existe des raisons impérieuses de restreindre ce droit.

Arrêt de grande chambre Salduz c. Turquie 27 novembre 2008 requête n° 36391/02

- **2) Le droit d'avoir accès au dossier cliquer**

« L'égalité n'est pas assurée si la défense se voit refuser l'accès aux pièces du dossier »

Arrêt de grande chambre Mooren c. Allemagne 7 juillet 2009 (requête n° 11364/03),

- **3) L'aveu sans avocat n'est pas une preuve**

Arrêt Kolinski/Ukraine du 19 Novembre 2009 ((Application no. 17551/02)

Des déclarations auto-incriminantes faites en l'absence d'un avocat ne peuvent constituer la raison principale d'une condamnation pénale

L'article L28-2 nouveau du code de procédure pénale

« Art. 28-2. - I. — Des agents des services fiscaux de catégories A et B, spécialement désignés par arrêté des ministres chargés de la justice et du budget, pris après avis conforme d'une commission dont la composition et le fonctionnement sont déterminés par décret en Conseil d'Etat, peuvent être habilités à effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d'instruction.

« Ces agents ont compétence uniquement pour rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire national, les infractions prévues par les [articles 1741 et 1743 du code général des impôts](#) lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que les infractions prévues par ces articles résultent d'une des conditions prévues aux [1° à 3° de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales](#)

« II. — Les agents des services fiscaux désignés dans les conditions prévues au I doivent, pour mener des enquêtes judiciaires et recevoir des commissions rogatoires, y être habilités personnellement en vertu d'une décision du procureur général.

« La décision d'habilitation est prise par le procureur général près la cour d'appel du siège de leur fonction. Elle est accordée, suspendue ou retirée dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat.

« Dans le mois qui suit la notification de la décision de suspension ou de retrait de l'habilitation, l'agent concerné peut demander au procureur général de rapporter cette décision. Le procureur général doit statuer dans un délai d'un mois. A défaut, son silence vaut rejet de la demande. Dans un délai d'un mois à partir du rejet de la demande, l'agent concerné peut former un recours devant la commission prévue à l'article 16-2 du présent code. La procédure applicable devant cette commission est celle prévue par l'article 16-3 et ses textes d'application.

« III. — Les agents des services fiscaux habilités dans les conditions prévues au II sont placés exclusivement sous la direction du procureur de la République, sous la surveillance du procureur général et sous le contrôle de la chambre de l'instruction dans les conditions prévues par les articles 224 à 230. Ils sont placés au sein du ministère de l'intérieur.

« IV. — Lorsque, sur réquisition du procureur de la République, les agents des services fiscaux habilités dans les conditions prévues au II du présent article procèdent à des enquêtes judiciaires, il est fait application des deuxième et troisième alinéas de l'article 54 et des articles 55-1, 56, 57 à 62, 63 à 67 et 75 à 78 du présent code.

« Lorsque ces agents agissent sur commission rogatoire d'un juge d'instruction, il est également fait application des articles 100 à 100-7 et 152 à 155.

« Ces agents sont autorisés à déclarer comme domicile l'adresse du siège du service dont ils dépendent

« V. — Les agents des services fiscaux habilités dans les conditions prévues au II du présent article ne peuvent, à peine de nullité, exercer d'autres attributions ou accomplir d'autres actes que ceux prévus par le présent code dans le cadre des faits dont ils sont saisis par le procureur de la République ou toute autre autorité judiciaire.

« VI. — Les agents des services fiscaux habilités dans les conditions prévues au II ne peuvent participer à une procédure de contrôle de l'impôt prévue par le [livre des procédures fiscales](#) pendant la durée de leur habilitation. Ils ne peuvent effectuer des enquêtes judiciaires dans le cadre de faits pour lesquels ils ont participé à une procédure de contrôle de l'impôt avant d'être habilités à effectuer des enquêtes. Ils ne peuvent, même après la fin de leur habilitation, participer à une procédure de contrôle de l'impôt dans le cadre de faits dont ils avaient été saisis par le procureur de la République ou toute autre autorité judiciaire au titre de leur habilitation.

L'article L. 228 nouveau du livre des procédures fiscales

Sous peine d'irrecevabilité, 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, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.

La commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé du budget

Le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires.

Paragraphe ajouté par l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2009

« Toutefois, la commission examine l'affaire sans que le contribuable soit avisé de la saisine ni informé de son avis lorsque le ministre chargé du budget fait valoir qu'existent des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale pour laquelle existe un risque de déperissement des preuves résulte :

« 1° Soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un Etat ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale entrée en vigueur au moment des faits et dont la mise en œuvre permet l'accès effectif à tout renseignement, y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française ;

« 2° Soit de l'interposition, dans un Etat ou territoire mentionné au 1°, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable ;

« 3° Soit de 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.

Le ministre est lié par les avis de la commission.

Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions de fonctionnement de la commission.