

septembre 2019

La nouvelle procédure pénale d'enquête préliminaire fiscale

Patrick Michaud, avocat
24 rue de Madrid 75008 Paris
00 33 (0)1 43 87 88 91
patrickmichaud@orange.fr

La tradition de la DGFIP était que les plaintes pour fraude fiscale n'étaient déposées qu'après un contrôle fiscal donnant lieu à rectification

Traditionnellement, la DGFIP avait toujours été réticente pour pénaliser la recherche de la preuve d'une infraction fiscale

L'[article 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009](#) avait bien institué une procédure judiciaire d'enquête fiscale mais cette procédure était subordonnée à la saisie, ni contradictoire ni publique, de la commission des infractions fiscales

Cette disposition a complété le dispositif de répression pénale de la fraude fiscale prévu par l'article 1741 du code général des impôts (CGI) et l'article 1743 du CGI et par l'article L. 227 du Livre des procédures fiscales (LPF) à l'article L. 233 du LPF.

Cette saisie de la CIF pouvait toutefois entraver l'efficacité de la procédure car d'une part l'administration était tenue par l'avis de la CIF et d'autre part pouvait diminuer l'efficacité de la recherche pénale de la preuve d'infraction alors même qu'aucune procédure de contrôle externe ou interne n'avait été initiée

la loi 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a mis fin à cette tradition

Depuis octobre 2018, l'administration a la possibilité d'utiliser, dans certaines situations, [les règles du code de procédure pénale prévues pour l'enquête préliminaire](#) afin de rechercher des preuves d'une infraction fiscale et avant toute ouverture d'une procédure de contrôle stricto sensu et **CE sans demander l'avis préalable de la CIF**

Cette procédure est codifiée au [II de l'article L. 228 du LPF](#) et à [l'article 28-2 du code de procédure pénale \(CPP\)](#), les conditions d'habilitation des agents chargés de l'enquête étant définies de [l'article R. 15-33-29-5 du CPP](#) à [l'article R. 15-33-29-10 du CPP](#).

[BOFIP du 27 juin 2019: Procédure judiciaire d'enquête fiscale](#)

Par ailleurs, cette nouvelle pratique est la suite logique de la politique initiée par E Woerth en 2009

[La recherche du renseignement est le premier maillon de la chaîne du contrôle fiscal /par E Woerth BERCY JUIN 2009](#)

PLAN DE LA TRIBUNE

Les affaires de fraude fiscale visées par cette nouvelle procédure	2
Les services compétents pour instruire ces fraude	3
Les pouvoirs des agents de ces services	3
Les principes fondamentaux de la procédure pénale	4
Les techniques de droit commun d'enquête fiscale	5
- La garde à vue et l'audition libre Article 77 5	
- Perquisitions, visites domiciliaires et saisies de pièces à conviction ou de biens Art 76	5
- Prélèvement par un système informatique Art 76-3.....	5
- Réquisition de tout document Article 77-1-1.....	6
- Obligation de comparaitre pour témoigner Article 78.....	6
Écoutes téléphoniques MAIS sur ordonnance du juge des libertés Article 60-2 5/	6
Les techniques spéciales d'enquête fiscale pour ces infractions	6
- l'extension de compétence aux fins de surveillance (article 706-80 du code de procédure pénale) ;	6
- l'infiltration (articles 706-81 à 706-87 du code de procédure pénale) ;.....	7
- les interceptions de correspondances Article 706-95 CPP.....	7
- la captation, fixation, transmission et enregistrement de paroles dans des lieux ou véhicules privés ou publics, 7	
- la captation, conservation et transmission de données informatiques 7	
- les saisies conservatoires (article 706-103 du code de procédure pénale).	
Conséquences de la procédure judiciaire d'enquête fiscale sur la procédure de contrôle fiscal.....	8
. Prorogation du délai de reprise	8
Dérogation à l'interdiction de procéder à de nouvelles rectifications ou de renouveler un contrôle fiscal.....	8
Absence de limitation de la durée de contrôle sur place	8

Les affaires de fraude fiscale visées par cette nouvelle procédure

Dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, l'administration fiscale doit déposer une plainte relative, non pas à une fraude établie et démontrée à l'issue d'une procédure de contrôle menée par l'administration fiscale, mais faisant état de l'existence de présomptions caractérisées de fraude, à l'encontre d'une personne physique ou morale, révélée à l'occasion d'une enquête, d'un contrôle ou de toute autre activité de gestion ou comptable.

Les affaires de fraude fiscale susceptibles d'entrer dans le champ de la procédure judiciaire d'enquête fiscale recouvrent cinq situations limitativement énumérées par les 1° à 5° du II de l'[article L. 228 du LPF](#). Et lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves et qui résulte :

Cette liste limitative devrait être élargie à d'autres situations notamment à la TVA et aux opérations dites complexes qui seront visées dans la prochaine ordonnance antiblanchiment

Enfin la cour des comptes doit établir un rapport sur les conditions d'amélioration de la lutte contre la fraude fiscale en novembre 2019

à la date du 01 septembre 2019 sont uniquement visées les fraudes résultant :

- soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;
- soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;
- 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 ;
- soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

Les services compétents pour instruire ces fraude

Afin de permettre la mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, il à ce jour existe à ce jour deux services administratifs chargés de coordonner les procédures d'enquêtes préliminaires fiscales .

Ces services sont compétents pour rechercher et constater les infractions définies à l'[article 28-2 du CPP](#).

MAIS en fait le service d'enquêtes judiciaires des finances est administré par un même responsable politique . le ministre des finances ce qui n'est pas le cas de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale qui est soumise à une double tutelle , celle du ministre de l'intérieur ET celle du ministère des finances .

A terme, nombreux sont ceux qui pensent que le ministre des finances aura la prépondérance en pratique

A une [brigade nationale de répression de la délinquance fiscale](#) a été instituée au sein du ministère de l'intérieur par le [décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale](#), et

[La brigade nationale de répression de la délinquance fiscale](#)

La brigade nationale de répression de la délinquance fiscale est composée d'officiers de police judiciaire et d'agents des services fiscaux spécialement désignés dans les conditions prévues au I de l'article 28-2 du CPP.

B [un service d'enquêtes judiciaires des finances](#) a été créé au sein du ministère du budget par le [décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances »](#).

[Décret-464 du 17 mai 2019 portant adaptation du code de procédure pénale à la création du service d'enquêtes judiciaires des finances](#)

[Le service d'enquêtes judiciaires des finances](#)

Le service d'enquêtes judiciaires des finances est composé d'officiers des douanes judiciaires et d'agents des services fiscaux spécialement désignés dans les conditions prévues au I de l'article précité

Les pouvoirs des agents de ces services

[La loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013](#) a institué de nouveaux outils pour une plus grande efficacité des investigations notamment par le renforcement des pouvoirs d'enquête en matière de grande délinquance économique et financière notamment en matière fiscale

[Circulaire du 23 janvier 2014 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière](#)

Les principes fondamentaux de la procédure pénale

L'enquête préliminaire fiscale est une règle de procédure pénale soumise aux principes fondamentaux de la procédure pénale

Article préliminaire du code de procédure pénale

Modifié par [LOI n°2019-222 du 23 mars 2019 - art. 44 \(V\)](#)

I.-La procédure pénale doit être équitable et contradictoire et préserver l'équilibre des droits des parties.

Elle doit garantir la séparation des autorités chargées de l'action publique et des autorités de jugement.

Les personnes se trouvant dans des conditions semblables et poursuivies pour les mêmes infractions doivent être jugées selon les mêmes règles.

II.-L'autorité judiciaire veille à l'information et à la garantie des droits des victimes au cours de toute procédure pénale.

III.-Toute personne suspectée ou poursuivie est présumée innocente tant que sa culpabilité n'a pas été établie.

Les atteintes à sa présomption d'innocence sont prévenues, réparées et réprimées dans les conditions prévues par la loi.

Elle a le droit d'être informée des charges retenues contre elle et d'être assistée d'un défenseur.

Si la personne suspectée ou poursuivie ne comprend pas la langue française, elle a droit, dans une langue qu'elle comprend et jusqu'au terme de la procédure, à l'assistance d'un interprète, y compris pour les entretiens avec son avocat ayant un lien direct avec tout interrogatoire ou toute audience, et, sauf renonciation expresse et éclairée de sa part, à la traduction des pièces essentielles à l'exercice de sa défense et à la garantie du caractère équitable du procès qui doivent, à ce titre, lui être remises ou notifiées en application du présent code.

Les mesures de contraintes dont la personne suspectée ou poursuivie peut faire l'objet sont prises sur décision ou sous le contrôle effectif de l'autorité judiciaire. Elles doivent être strictement limitées aux nécessités de la procédure, proportionnées à la gravité de l'infraction reprochée et ne pas porter atteinte à la dignité de la personne.

Il doit être définitivement statué sur l'accusation dont cette personne fait l'objet dans un délai raisonnable.

Au cours de la procédure pénale, les mesures portant atteinte à la vie privée d'une personne ne peuvent être prises, sur décision ou sous le contrôle effectif de l'autorité judiciaire, que si elles sont, au regard des circonstances de l'espèce, nécessaires à la manifestation de la vérité et proportionnées à la gravité de l'infraction.

Toute personne condamnée a le droit de faire examiner sa condamnation par une autre juridiction.

En matière criminelle et correctionnelle, aucune condamnation ne peut être prononcée contre une personne sur le seul fondement de déclarations qu'elle a faites sans avoir pu s'entretenir avec un avocat et être assistée par lui.

Les techniques de droit commun d'enquête fiscale

La garde à vue et l'audition libre

Les dispositions des [articles 61-1 et 61-2](#) relatives à l'audition d'une personne soupçonnée ou d'une victime ainsi que celles des [articles 62-2 à 64-1](#) relatives à la garde à vue sont applicables lors de l'enquête préliminaire. [Article 77 Modifié par LOI n°2014-535 du 27 mai 2014 - art. 3](#)

L'audition libre

[Article 61-1 Modifié par LOI n°2019-222 du 23 mars 2019 - art. 55](#)

Sans préjudice des garanties spécifiques applicables aux mineurs, la personne à l'égard de laquelle il existe des raisons plausibles de soupçonner qu'elle a commis ou tenté de commettre une infraction ne peut être entendue librement sur ces faits qu'après avoir été informée:

La garde à vue articles 62-2 à 64-1

La garde à vue est une mesure de contrainte décidée par un officier de police judiciaire, sous le contrôle de l'autorité judiciaire, par laquelle une personne à l'encontre de laquelle il existe une ou plusieurs raisons plausibles de soupçonner qu'elle a commis ou tenté de commettre un crime ou un délit puni d'une peine d'emprisonnement est maintenue à la disposition des enquêteurs.

Cette mesure doit constituer l'unique moyen de parvenir à l'un au moins des objectifs suivants

Garde à vue fiscale et douanière :

le serment "préalable" est contraire à la constitution (QPC 4.11.16)

Garde à vue fiscale et douanière:

loi du 27 mai 2014 et le BOJ du 30 mai

Garde à vue fiscale : le droit de se taire

.Perquisitions, visites domiciliaires et saisies de pièces à conviction ou de biens Art 76

Modifié par [LOI n°2019-222 du 23 mars 2019 - art. 49 \(V\)](#)

Les perquisitions, visites domiciliaires et saisies de pièces à conviction ou de biens dont la confiscation est prévue à l'article 131-21 du code pénal ne peuvent être effectuées sans l'assentiment exprès de la personne chez laquelle l'opération a lieu.

Cet assentiment doit faire l'objet d'une déclaration écrite de la main de l'intéressé ou, si celui-ci ne sait écrire, il en est fait mention au procès-verbal ainsi que de son assentiment

LES TROIS PROCEDURES DE PERQUISITION FISCALE OU DOUANIÈRE

– Prélèvement par un système informatique Art 76-3

L'officier de police peut, pour les nécessités de l'enquête, dans les conditions prévues à [l'article 76](#), recourir aux opérations prévues par [l'article 57-1](#).

– Réquisition de tout document Article 77-1-1

Le procureur de la République ou, sur autorisation de celui-ci, l'officier de police judiciaire, peut, par tout moyen, requérir de toute personne, de tout établissement ou organisme privé ou public ou de toute administration publique qui sont susceptibles de détenir des informations intéressant l'enquête, y compris celles issues d'un système informatique ou d'un traitement de données nominatives, de lui remettre ces informations, notamment sous forme numérique, sans que puisse lui être opposée, sans motif légitime, l'obligation au secret professionnel. Lorsque les réquisitions concernent des personnes mentionnées aux articles 56-1 à 56-5, la remise des informations ne peut intervenir qu'avec leur accord. En cas d'absence de réponse de la personne aux réquisitions, les dispositions du second alinéa de [l'article 60-1](#) sont applicables.

– Obligation de comparaître pour témoigner Article 78

Les personnes convoquées par un officier de police judiciaire pour les nécessités de l'enquête sont tenues de comparaître. L'officier de police judiciaire peut contraindre à comparaître par la force publique, avec l'autorisation préalable du procureur de la République, les personnes qui n'ont pas répondu à une convocation à comparaître ou dont on peut craindre qu'elles ne répondent pas à une telle convocation. Le procureur de la République peut également autoriser la comparution par la force publique sans convocation préalable en cas de risque de modification des preuves ou indices matériels, de pressions sur les témoins ou les victimes ainsi que sur leur famille ou leurs proches, ou de concertation entre les coauteurs ou complices de l'infraction

Écoutes téléphoniques MAIS sur ordonnance du juge des libertés Article 60-2 5/

L'officier de police judiciaire, intervenant sur réquisition du procureur de la République préalablement autorisé par ordonnance du juge des libertés et de la détention, peut requérir des opérateurs de télécommunications, et notamment de ceux mentionnés au 1 du I de [l'article 6 de la loi 2004-575 du 21 juin 2004](#) pour la confiance dans l'économie numérique, de prendre, sans délai, toutes mesures propres à assurer la préservation, pour une durée ne pouvant excéder un an, du contenu des informations consultées par les personnes utilisatrices des services fournis par les opérateurs

Les techniques spéciales d'enquête fiscale pour ces infractions

Limitativement énumérées ci-dessus, le texte prévoit la possibilité de recourir aux mesures spéciales d'enquêtes suivantes applicables depuis le 1er février 2014 et ce en plus des mesures ordinaires d'enquêtes :

-l'extension de compétence aux fins de surveillance
(article 706-80 du code de procédure pénale) ;

Les officiers de police judiciaire et, sous leur autorité, les agents de police judiciaire, après en avoir informé le procureur de la République et sauf opposition de ce magistrat, peuvent étendre à l'ensemble du territoire national la surveillance de personnes contre lesquelles il existe une ou plusieurs raisons plausibles de les soupçonner d'avoir commis

l'un des crimes et délits entrant dans le champ d'application des [articles 706-73,706-73-1 ou 706-74](#) ou la surveillance de l'acheminement ou du transport des objets, biens ou produits tirés de la commission de ces infractions ou servant à les commettre.

[-l'infiltration \(articles 706-81 à 706-87 du code de procédure pénale\) :](#)

Lorsque les nécessités de l'enquête ou de l'instruction concernant l'un des crimes ou délits entrant dans le champ d'application de l'article 706-73 le justifient, le procureur de la République ou, après avis de ce magistrat, le juge d'instruction saisi peuvent autoriser qu'il soit procédé, sous leur contrôle respectif, à une opération d'infiltration dans les conditions prévues par la présente section.

[-les interceptions de correspondances Article 706-95 CPP](#)

Modifié par [Ordonnance n°2016-1636 du 1er décembre 2016 - art. 2](#)

Si les nécessités de l'enquête de flagrance ou de l'enquête préliminaire relative à l'une des infractions entrant dans le champ d'application des articles [706-73 et 706-73-1](#) l'exigent, le juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance peut, à la requête du procureur de la République, autoriser l'interception, l'enregistrement et la transcription de correspondances émises par la voie des communications électroniques selon les modalités prévues par les [articles 100](#), deuxième alinéa, [100-1](#) et [100-3 à 100-7](#), pour une durée maximum d'un mois, renouvelable une fois dans les mêmes conditions de forme et de durée. Ces opérations sont faites sous le contrôle du juge des libertés et de la détention.

[-la captation, fixation, transmission et enregistrement de paroles dans des lieux ou véhicules privés ou publics, ou d'images dans un lieu privé \(articles 706-96 à 706-102 du code de procédure pénale\) :](#)

Lorsque les nécessités de l'information concernant un crime ou un délit entrant dans le champ d'application de [l'article 706-73](#) l'exigent, le juge d'instruction peut, après avis du procureur de la République, autoriser par ordonnance motivée les officiers et agents de police judiciaire commis sur commission rogatoire à mettre en place un dispositif technique ayant pour objet, sans le consentement des intéressés, la captation, la fixation, la transmission et l'enregistrement de paroles prononcées par une ou plusieurs personnes à titre privé ou confidentiel, dans des lieux ou véhicules privés ou publics, ou de l'image d'une ou plusieurs personnes se trouvant dans un lieu privé. Ces opérations sont effectuées sous l'autorité et le contrôle du juge d'instruction.

[-la captation, conservation et transmission de données informatiques \(articles 706-102-1 à 706-102-9 du code de procédure pénale\) ;Modifié par LOI n°2019-222 du 23 mars 2019 - art. 46](#)

[-les saisies conservatoires \(article 706-103 du code de procédure pénale\).](#)

[Fraude fiscale: saisie conservatoire fiscale préventive Lien permanent](#)

Lorsqu'il a été fait application de l'extension de compétence aux fins de surveillance, de l'infiltration ou d'interceptions de correspondances, les dispositions des articles 706-105 et 706-106 du code de procédure pénale sont applicables .

La personne mise en cause aura donc le droit d'interroger le parquet sur les suites données à l'enquête six mois après son placement en garde à vue et, en cas de nouvelle audition ou interrogatoire, d'être assisté d'un avocat qui dispose d'un accès préalable à la procédure (article 706-105).

De même, en cas de déferrement en vue d'une comparution immédiate, l'intéressé aura le droit d'être assisté d'un avocat qui aura accès à la procédure et pourra présenter au procureur de la République ses observations, à la suite desquelles le procureur de la République renverra l'intéressé devant le tribunal correctionnel selon la procédure de comparution immédiate ou requerra l'ouverture d'une information (article 706-106).

En revanche, les dispositions dérogatoires en matière de perquisitions , visites domiciliaires et saisies de nuit, prévues aux articles 706-89 à 706-94 du code de procédure pénale, ne sont pas applicables aux infractions visées par l'article 706-1-1 du code de procédure pénale dans la rédaction issue de la nouvelle loi. le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, a en effet censuré la disposition de la loi qui autorisait, pour les nouvelles infractions ci-dessus visées, à l'exception de l'abus de biens sociaux aggravé, le recours aux dispositions de l'article 706-88 du code de procédure pénale relatif à la possibilité de prolonger la garde à vue jusqu'à 96 heures . Le Conseil constitutionnel a en effet considéré que le recours à la garde à vue selon les modalités de l'article 706-88 du code de procédure pénale pour les délits énumérés par le nouvel article 706-1-1 constituait une atteinte à la liberté individuelle et aux droits de la défense ne pouvant être regardée comme proportionnée au but poursuivi

Conséquences de la procédure judiciaire d'enquête fiscale sur la procédure de contrôle fiscal

A. Prorogation du délai de reprise

Lorsque l'administration a, dans le délai de reprise, déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale dans les cas visés aux 1° à 5° du II de l'[article L. 228 du LPF](#), les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise peuvent, même si celui-ci est écoulé, être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision qui met fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due ([LPF, art. L. 188 B](#)).

Dérogation à l'interdiction de procéder à de nouvelles rectifications ou de renouveler un contrôle fiscal

Il est fait exception à cette règle dans les cas prévus à l'[article L. 188 B du LPF](#) lorsque l'administration a déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale,

Absence de limitation de la durée de contrôle sur place

l'expiration du délai de trois mois n'est pas opposable à l'administration lorsqu'à la date d'expiration de ce délai, une enquête judiciaire ou une information ouverte par l'autorité judiciaire dans le cas mentionné à l'[article L. 188 B du LPF](#) est en cours