

Circulaire du 15 décembre 2010 relative à la lutte contre la grande fraude fiscale ; mise en place d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale
NOR : JUSD1032427C

Le garde des sceaux, ministre de la justice et des libertés à :

pour attribution

Mesdames et Messieurs les procureurs généraux près les Cours d'appel

Mesdames et Messieurs les premiers présidents des Cours d'appel et les procureurs de la République près les Tribunaux supérieurs d'appel

pour information

Mesdames et Messieurs les Présidents des Tribunaux de Grande Instance

Mesdames et Messieurs les Procureurs de la République

La loi de finances rectificatives pour 2009¹, complétée par deux décrets en conseil d'État des 3 août et 4 novembre 2010², a instauré une procédure judiciaire d'enquête fiscale destinée à renforcer les moyens de lutte contre les formes complexes de fraude fiscale.

L'instauration de cette procédure judiciaire d'enquête fiscale s'inscrit dans le prolongement de la réflexion amorcée en 2007 par la direction générale des finances publiques, poursuivie en 2008 et 2009 dans le cadre d'un groupe de travail interministériel réunissant les ministères du budget, de l'intérieur et de la justice, ainsi que des conclusions du rapport d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur les paradis fiscaux³ déposé en septembre 2009.

Elle traduit une ambition forte des pouvoirs publics de lutter contre toutes les formes de fraude fiscale et notamment les plus complexes, et de les faire sanctionner pénalement. Le nouveau dispositif ne se substitue pas aux modalités actuelles de poursuites pénales de la fraude fiscale, mais le complète tout en s'en distinguant par deux aspects essentiels.

Cette procédure repose, d'une part, sur la saisine de la commission des infractions fiscales, en amont des procédures administratives de contrôle, sur la base de présomptions caractérisées de fraude (I) et, d'autre part, sur la participation d'agents des services fiscaux, dotés de pouvoirs de police judiciaire, aux enquêtes menées sous l'autorité des magistrats (II).

I. MODIFICATION DE LA PROCÉDURE DEVANT LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES

I.1. La saisine de la CIF en amont des vérifications et des procédures administratives

Les conditions de saisine et la procédure applicable devant la commission des infractions fiscales, dont l'avis conforme continue à conditionner la recevabilité des plaintes pour fraude fiscale, ont été modifiées pour tenir compte de la spécificité des schémas complexes de fraude fiscale, que les procédures administratives de contrôle ne permettent pas de combattre efficacement.

Dans le dispositif actuel de répression de la délinquance fiscale, les services des impôts procèdent à l'ensemble des recherches et vérifications dans le cadre des procédures administratives de contrôle et de redressement fiscal, et ne saisissent la commission des infractions fiscales que sur la base de fraudes avérées, dont les éléments de preuve ont, pour l'essentiel, déjà été recueillis.

¹ Article 23 de la loi n°2009-1674 du 30.12.2009 de finances rectificatives pour 2009.

² Décret 2010-914 du 03.08.2010 relatif à la participation d'agents des services fiscaux à certaines missions de police judiciaire, et décret 2010-1318 du 04.11.2010 portant création de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale.

³ Rapport d'information n°1908, déposé par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 10 septembre 2009.

La nouvelle procédure vise à permettre la saisine de la commission des infractions fiscales très en amont des procédures, sur la base de présomptions caractérisées de fraude, et non plus seulement après l'achèvement des opérations de vérification menées dans le cadre administratif, et d'avoir ainsi recours à des moyens d'enquêtes judiciaires, d'autant plus efficaces qu'ils auront été mis en œuvre précocement.

I.2. La définition limitative des présomptions de fraude permettant de recourir à cette procédure

Les dispositions de l'article L.228 du livre des procédures fiscales modifiées prévoient ainsi la saisine de la commission des infractions fiscales selon une procédure dérogatoire, lorsque le ministre chargé du budget fait valoir l'existence de présomptions caractérisées de fraude fiscale, pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves, résultant :

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 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 État ou territoire mentionné au 1°, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie 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.

La commission des infractions fiscales, se prononcera donc sur la base de présomptions caractérisées, de l'existence d'une fraude fiscale impliquant l'utilisation de comptes ou de structures interposées dans un ou plusieurs États non coopératifs, ou l'usage d'un faux au sens du code pénal ou de toute autre falsification.

Sur son avis conforme, les services de la Direction Générale des Finances Publiques déposeront plainte auprès du procureur de la république.

I.3. La dérogation au principe du contradictoire et l'échange d'informations

Afin de préserver l'efficacité de l'enquête, d'éviter la disparition des éléments de preuves, la fuite des personnes visées et/ou l'organisation de leur insolvabilité, il est expressément prévu par la loi, lorsqu'il est fait application de cette procédure nouvelle, que le contribuable n'est avisé ni de la saisine de la commission des infractions fiscales, ni de l'avis rendu par celle-ci. A la différence de la procédure de droit commun, le contribuable n'a donc pas la faculté de faire valoir ses observations devant la commission, dont il n'est pas informé de la saisine

S'agissant de procédures dans lesquelles les opérations de contrôle fiscal n'auront pas été menées à leur terme ou, dans certains cas, n'auront pas débuté avant le dépôt de la plainte pénale, les échanges de renseignements entre les services fiscaux et l'autorité judiciaire revêtiront une importance particulière.

L'efficacité du dispositif est en effet subordonnée au renforcement de la coopération entre les autorités judiciaires et les services de contrôle de la DGFIP pour conduire en parallèle les procédures fiscale et pénale, les champs de compétences respectifs de l'administration fiscale et de l'autorité judiciaire demeurent inchangés

Il conviendra ainsi de s'assurer que l'autorité judiciaire puisse obtenir de l'administration fiscale l'ensemble des éléments utiles à la manifestation de la vérité, qui n'auraient pas été communiqués au moment du dépôt de plainte ou qui seraient découverts postérieurement, et permette en retour aux services fiscaux d'exercer leurs missions et de procéder aux rehaussements d'impôt. La mise en œuvre de l'action publique ne saurait en effet être exclusive de la mise en œuvre des sanctions fiscales prévues par la loi.

A cet égard et afin de ne compromettre ni l'efficacité de la procédure judiciaire ni celle de la procédure administrative de contrôle, susceptible d'être menée en parallèle ou à l'issue des investigations judiciaires, un soin particulier devra être apporté à la concertation indispensable avec les services fiscaux afin de déterminer les modalités pratiques spécifiques d'échange d'informations adaptées à chaque situation.

Plus généralement, les services fiscaux devront être systématiquement et régulièrement avisés en cours et à l'issue de la procédure judiciaire des éléments de nature à pouvoir être exploités fiscalement ainsi que des suites

pénales données, afin de les mettre en mesure, d'une part, de se constituer partie civile à l'audience en cas de poursuite, et d'autre part, de diligenter les procédures administratives de contrôle et de recouvrement de l'impôt, même en l'absence de poursuite, sur la base des éléments recueillis dans le cadre de l'enquête.

II. CRÉATION DE LA BRIGADE NATIONALE DE RÉPRESSION DE LA DÉLINQUANCE FISCALE

II.1. Composition et rattachement du service

La brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) est un service de police judiciaire, placé au sein de la direction centrale de la police judiciaire, créé par décret du 4 novembre 2010⁴. Cette brigade est rattachée à la division nationale des investigations financières et fiscales (DNIFF), dont la dénomination a été modifiée pour tenir compte de ses nouvelles attributions fiscales⁵.

Les agents composant cette brigade ont une compétence nationale et peuvent donc diligenter des enquêtes sur l'ensemble du territoire national sans qu'il soit nécessaire de leur accorder d'extension de compétence.

La BNRDF comprend :

des officiers et agents de police judiciaire,

des officiers fiscaux judiciaires, habilité à l'exercice de certaines missions de police judiciaire en application de l'article 28-2 du code de procédure pénale (cf. point I.3. Infra)

II.2. Compétence matérielle

La BNRDF est compétente pour rechercher et constater les infractions définies à l'article 28-2 du code de procédure pénale, qui relèvent de la fraude fiscale complexe.

Ce texte vise en effet les infractions fiscales et comptables prévues et réprimées par les articles 1741 et 1743 du code général des impôts, mais uniquement lorsque sont réunies les conditions prévues au 1° à 3° de l'article L.228 du livre des procédures fiscales (cf. supra point I.2.).

La BNRDF n'a donc pas la possibilité de réaliser des enquêtes d'initiative ; elle ne pourra procéder qu'aux enquêtes qui lui seront confiées par les magistrats, dans le cadre des procédures judiciaires d'enquête préliminaire ou d'information judiciaire ouvertes du chef de fraude fiscale.

Il convient de relever à cet égard que les dispositions de l'article 28-2 du code de procédure pénale ne donnent pas compétence aux officiers fiscaux judiciaires pour constater les infractions connexes au délit de fraude fiscale, qui pourraient être découvertes au cours de l'enquête. Dans une telle hypothèse, les officiers et agents de police judiciaire affectés à la BNRDF, qui disposent d'une compétence générale, pourront donc seuls procéder aux constatations et aux premiers actes d'enquêtes, à charge pour eux d'en aviser le magistrat compétent.

Ce point fait toutefois l'objet d'un projet de modification déposé dans le cadre du projet de loi de finances rectificatives pour 2010, sur lequel le Conseil d'État a rendu un avis favorable, visant à étendre la compétence des officiers fiscaux judiciaires et de la BNRDF aux infractions connexes à la fraude fiscale. Dès l'adoption de ce texte modificatif, les procédures nécessitant également des investigations sur des délits financiers connexes pourront être intégralement traitées par la BNRDF dans de meilleures conditions d'efficacité et de sécurité juridique .

La création de cette brigade spécialisée ne porte naturellement pas atteinte au principe de la liberté de choix du service d'enquête par le magistrat chargé de la procédure, s'agissant des plaintes déposées en application des dispositions nouvelles de l'article L.228 du livre des procédures fiscales

Toutefois, la cohérence qui existe entre les deux volets de la procédure judiciaire d'enquête fiscale et la plus-value que constitue pour les magistrats la compétence d'enquêteurs spécialisés disposant d'une compétence nationale et d'une expérience leur permettant de lutter plus efficacement contre les formes les plus complexes et les plus graves de fraude fiscale, conduiront à privilégier la saisine de ce service.

4 Décret 2010-1318 du 04.11.2010 portant création de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale.

5 Arrêté du 27.08.2010 modifiant l'arrêté du 05.08.2009 relatif aux missions et à l'organisation de la direction centrale de la police judiciaire, JORF du 29.08.2010

II.3. Statut des officiers fiscaux judiciaires

Les officiers fiscaux judiciaires composant la BNRDF sont des agents des services fiscaux habilités à l'exercice de certaines missions de police judiciaire en application des dispositions des articles 28-2, R.15-33-29-5 et suivants et A.36-10-1 et suivants du code de procédure pénale. Ils ne peuvent être habilités que s'ils sont affectés à la BNRDF. S'agissant d'un service à compétence nationale, l'habilitation des officiers fiscaux judiciaires relève de la compétence du procureur général près la cour d'appel de Paris. Elle ne peut intervenir que sur avis conforme de la commission prévue à l'article 28-2 du code de procédure pénale.

Une fois habilités par le procureur général, les officiers fiscaux judiciaires interviennent au même titre que les officiers de police judiciaire et procèdent eux-mêmes aux investigations utiles.

Leur statut les distingue à cet égard de celui des agents des impôts de la brigade nationale d'enquêtes économiques (BNEE), également rattachée à la direction centrale de la police judiciaire, mais qui a pour seule mission d'assister la police judiciaire dans ses enquêtes en mettant à son service les capacités d'expertise financière et fiscale de ses inspecteurs.

A la différence de ces agents de la BNEE, les officiers fiscaux judiciaires ne peuvent en aucun cas participer à la programmation des contrôles fiscaux. Ils sont en effet 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, et ne peuvent exercer d'autres attributions ou accomplir d'autres actes que ceux prévus par le code de procédure pénale dans le cadre des enquêtes judiciaires dont ils sont saisis par l'autorité judiciaire.

Afin d'éviter tout risque de conflit d'intérêt et toute contestation de leur impartialité, il est prévu que les officiers fiscaux judiciaires ne peuvent pas effectuer d'enquêtes judiciaires sur des faits qu'ils ont eu à connaître antérieurement dans le cadre de procédures administratives de contrôle fiscal. De même après la cessation de leurs fonctions en qualité d'officiers fiscaux judiciaires, ils ne peuvent pas participer à une procédure de contrôle fiscal sur des faits qu'ils ont eu à connaître dans le cadre de l'exercice de leurs missions judiciaires.

Dans l'exercice de leur fonction, les officiers fiscaux judiciaires disposent des mêmes pouvoirs de police judiciaire que les officiers de police judiciaire : saisies, perquisitions, gardes à vue, auditions, réquisitions, écoutes téléphoniques. Ils sont habilités à recevoir des commissions rogatoires.

Vous voudrez bien me rendre compte, sous le timbre du bureau du droit pénal économique et financier, de l'exécution de la présente circulaire et de toute difficulté que sa mise en œuvre pourrait faire apparaître. De manière à évaluer ces dispositions novatrices, il conviendra de m'adresser, au plus tard le 1er octobre 2011, un premier bilan de son application.

*Pour le garde des sceaux, ministre de la justice et des
libertés,*

La directrice des affaires criminelles et des grâces

Maryvonne CAILLEBOTE