



DROIT PENAL FISCAL : APPROCHE PRATIQUE ET REGARDS CROISES DEFENSE / POURSUITE

Clarisse SAND / Avocate et Présidente de l'IDPF²

Laurent Thouvenot / Avocat et Vice-Président de l'IDPF²

- Augmentation du nombre de procédures pénales dans les dossiers fiscaux depuis l'entrée en vigueur de la loi n°2018-898 du 23 octobre 2018 qui a notamment supprimé le « *Verrou de Bercy* »
- Nécessité pour les avocats fiscalistes de prendre en compte le volet pénal dans l'élaboration de la stratégie de défense du client

Sommaire

1. Visites domiciliaires fiscales (L 16 B LPF)
2. La commission des infractions fiscales (CIF)
3. Garde à vue et auditions
4. Enquête préliminaire et information judiciaire

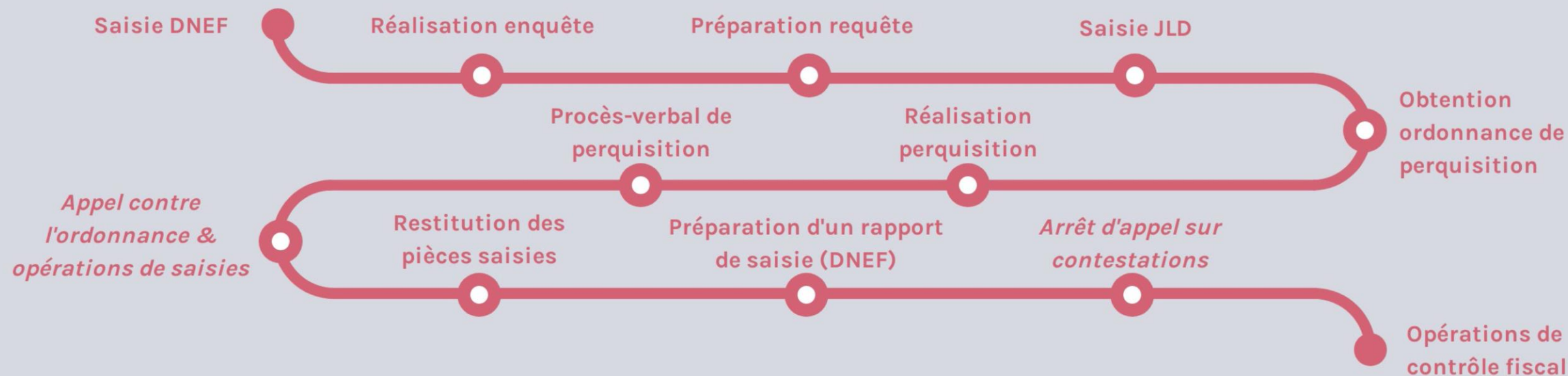
MODULE 1 – LA PHASE D'ENQUÊTE



1

Visites domiciliaires
et saisies

VISITES DOMICILIAIRES FISCALES : VUE D'ENSEMBLE



01

Appel non suspensif

L'appel de l'ordonnance ou la contestation des opérations de saisies ne suspend pas l'exploitation des pièces, et ne s'oppose pas à ce qu'un contrôle fiscal soit initié à l'égard de la personne suspectée

02

Restitution des pièces saisies

Les pièces saisies sont restituées à l'occupant des lieux dans un délai maximum de 6 mois

03

Accès au rapport de saisie de la DNEF

Le rapport de saisie de la DNEF n'est pas un document dont il est possible d'obtenir communication (CADA, Avis du 31 décembre 2019, n° 20192488)

04

Durée globale

En général, il y a un délai d'environ 6 mois - 1 an entre la fin des opérations de visite et le début des opérations de contrôle

VISITES DOMICILIAIRES FISCALES : CHAMP D'APPLICATION

01

UNE PRÉSUMPTION DE SOUSTRACTION À L'IMPÔT

La procédure de visite domiciliaire peut être mise en oeuvre à l'égard de tout contribuable (résident ou non résident) contre qui il existerait des présomptions qu'il s'est soustrait à l'établissement ou au paiement de l'impôt en France.

Les présomptions sont des présomptions simples et n'ont pas à être graves et ou concordantes.

Ces présomptions sont rassemblées par la DNEF dans la phase d'enquête préalable servant à l'établissement de la requête

02

PAR DES PRATIQUES DÉTERMINÉES

La procédure de visite domiciliaire ne peut être mise en oeuvre que lorsqu'il est présumé qu'un contribuable s'est soustrait à l'établissement ou au paiement de l'impôt :

- en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture
- en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles
- en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures, ou en passant ou faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives

03

ET SUR DES IMPÔTS DONNÉS

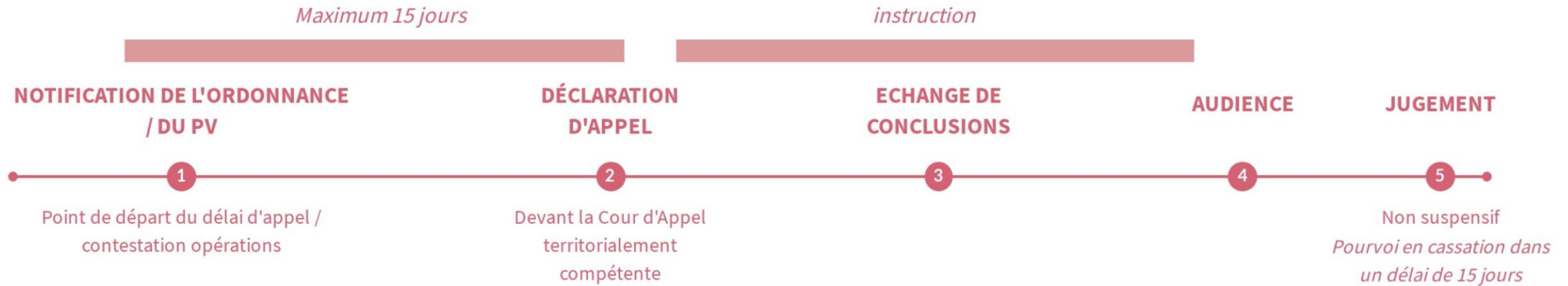
La procédure de visite domiciliaire peut être mise en oeuvre en matière :

- d'impôt sur le revenu
- d'impôt sur les sociétés
- de taxes sur le chiffre d'affaires

Ainsi, cette procédure ne peut pas être mise en oeuvre en matière d'impôt sur la fortune immobilière ou encore de droits d'enregistrement.

A noter que l'article L38 du LPF prévoit un droit de visite en matière de contributions indirectes et législations assimilées. Par ailleurs le droit de visite fiscal est relativement similaire à celui dont disposent les autorités de la concurrence.

VISITES DOMICILIAIRES FISCALES : PROCÉDURE DE CONTESTATIONS



01

Contestations ordonnance et opérations de visites

L'ordonnance et les opérations de visite doivent faire l'objet de contestations distinctes

02

Délai d'appel

délai de 15 jours, à compter de la remise, de la réception ou signification de l'ordonnance (appel de l'ordonnance) / de la notification ou signification du PV de saisies (contestations opérations de saisies)

03

Computation du délai

Ce délai est non franc, le point de départ n'est pas compté, en revanche, le jour de l'expiration est compris dans le délai

04

titulaire du droit d'appel

Le titulaire du droit d'appel est l'occupant des lieux (même en l'absence de présomptions de fraude à son égard), et l'auteur présumé des agissements dont la preuve est recherchée

05

Forme de la déclaration d'appel

L'appel est formé par déclaration auprès du Greffe de la Cour d'Appel (le juge de l'impôt n'est pas compétent pour se prononcer), par remise directe, ou adressée par voie électronique ou LRAR, selon les règles de l'article 932 du Code de Procédure Civile

APPEL DE L'ORDONNANCE DU JLD :

- Défaut de mentions obligatoires prévues par l'article L 16 B du LPF : Lieux, désignation des agents en charge de la visite, désignation des personnes qui nomment les OPJ, autorisation du JLD de procéder à des auditions, possibilité d'assistance d'un avocat, délai et voies de recours ;
- Contestation de la proportionnalité de l'ordonnance ;
- Illicéités du commencement de preuve ayant fondé l'ordonnance ;
- Absence de présomption de fraude ;
- Modalité de visite prévues par l'ordonnance.

=> Invalidation des opérations de visites et les documents saisis ne peuvent pas être utilisés par l'administration fiscale.

CONTESTATIONS DES OPÉRATIONS :

- Saisie de pièces couvertes par le secret ;
- Saisie de pièces sans lien avec la fraude présumée ;
- Non-respect des consignes du JLD (ex. visite de locaux non mentionnés dans l'ordonnance) ;
- Auditions non-autorisées par le JLD ;

=> Extourne des pièces

MODULE 1 – LA PHASE D'ENQUÊTE



2

La commission des infractions fiscales (CIF)

DÉNONCIATION AU PARQUET

Les plaintes déposées par l'administration fiscale nécessitent un avis favorable de la CIF avant de pouvoir être transmises au parquet, sauf dans les cas de présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves.

A noter que des dossiers antérieurs à la loi n°2018-898 transitent toujours par la CIF.

UN RÔLE CONSIDÉRABLEMENT RÉDUIT DEPUIS LA SUPPRESSION DU « VERROU DE BERCY »

L'administration est tenue de dénoncer au procureur de la République tous les faits ayant abouti :

- Droits > 100 000 € (ou 50 000 € pour certains contribuables soumis à l'obligation de déclarer leur situation patrimoniale) et,
- Application de pénalités fiscales égales à 100 %, 80 % ou 40 %.

A noter que les rappels assortis de pénalités de 40 % ne donnent lieu à dénonciation que si, au cours des six années précédentes, le contribuable a déjà fait l'objet de pénalités de 100 %, 80 % ou 40 %, ou d'une plainte pour fraude fiscale.

Dans ces différents cas, l'initiative des poursuites ne nécessite pas une plainte préalable de l'administration. La CIF n'intervient donc pas.

LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES (CIF) : PROCEDURE D'EXAMEN DEVANT LA CIF



Saisine de l'administration fiscale

La CIF informe le contribuable par LRAR en lui indiquant les principaux griefs formulés à son encontre et l'invitant à fournir par écrit et dans un délai de 30 jours les informations qu'il estime nécessaire

Le président de la CIF répartit les dossiers dans l'une des quatre sections ou à la formation plénière. En outre, le Président nomme un rapporteur qui devra présenter l'affaire en séance

Les séances ne sont pas publiques. Les membres de la CIF délibère sans la présence des parties

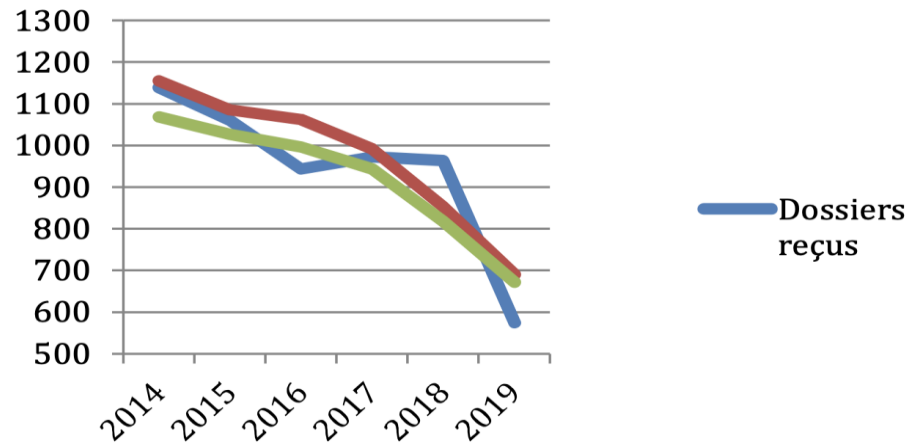
En cas d'avis favorable de la CIF, l'administration peut déposer plainte contre le contribuable



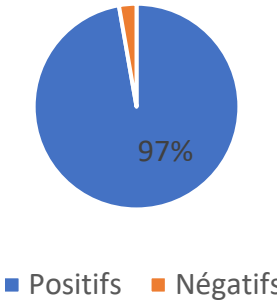
La plainte peut être déposée, en règle générale, jusqu'à la fin de la sixième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise. Ce délai est suspendu pendant une durée maximum de six mois entre la date de saisine de la commission et celle à laquelle elle émet son avis (délai calculé en excluant le jour de saisine de la commission et le jour de son avis).

LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES (CIF) : STATISTIQUES

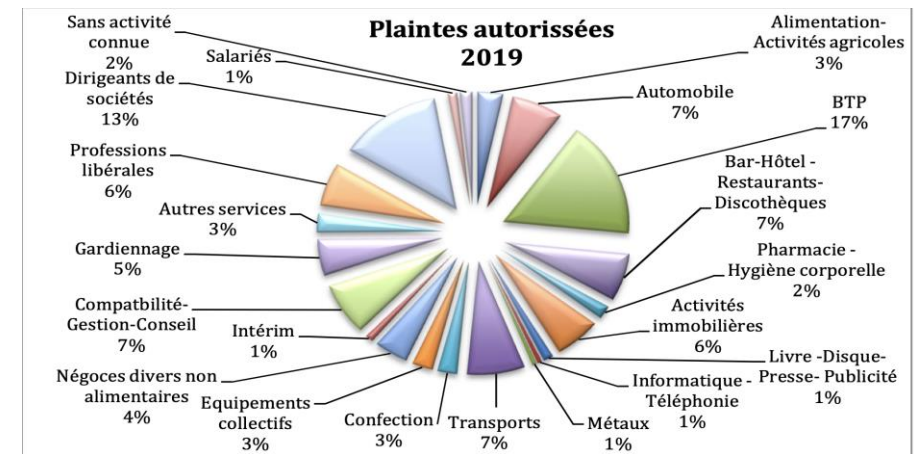
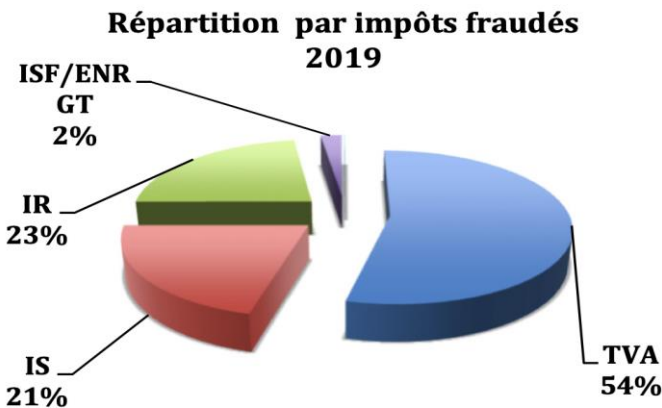
ÉVOLUTION DE L'ACTIVITÉ DE LA CIF :



AVIS RENDUS PAR LA CIF EN 2019



RÉPARTITION SOCIOPROFESSIONNELLE DES PLAINTES DÉPOSÉES :



RÉPARTITION DES AVIS FAVORABLES PAR NATURE DE DROITS :

MODULE 1 – LA PHASE D'ENQUÊTE



3

Garde à vue et auditions

AUDITION SIMPLE

Concerne les personnes susceptibles de fournir des renseignements mais dont « *il n'existe aucune raison plausible de soupçonner qu'elles ont commis ou tenté de commettre une infraction* ».

Durée : « *le temps strictement nécessaire à leur audition* », sans que cette durée ne puisse excéder quatre heures.

La personne convoquée pour être entendue est tenue de comparaître (en cas de refus elle peut y être contrainte par la force publique).

S'il apparaît, au cours de l'audition de cette personne, qu'il existe des raisons plausibles de soupçonner qu'elle a commis ou tenté de commettre un crime ou un délit puni d'une peine d'emprisonnement, elle ne peut être maintenue sous la contrainte à la disposition des enquêteurs que sous le régime de la garde à vue.

AUDITION LIBRE

Mesure non coercitive qui permet d'entendre une personne à l'encontre de laquelle il existe des « raisons plausibles de soupçonner qu'elle a commis ou tenté de commettre une infraction ».

Durée : Non limitée et non contrainte. Pour contraindre le contribuable à rester, les enquêteurs doivent le placer en garde à vue.

Garantie du contribuable d'être informé :

- De la qualification, de la date et du lieu présumés de l'infraction ;
- De son droit de quitter à tout moment les locaux ;
- Le cas échéant, du droit d'être assisté par un interprète ;
- Du droit de garder le silence ;
- Du droit d'être assisté d'un avocat s'il s'agit d'un crime ou d'un délit puni d'emprisonnement.

GARDE À VUE

Mesure coercitive qui comporte une rétention forcée du contribuable entendu.

Champ d'application :

- L'existence de raisons permettant de soupçonner la participation du contribuable à une fraude fiscale ;
- Elle doit constituer l'unique moyen de parvenir à l'un des objectifs suivants :
 - Permettre l'exécution des investigations impliquant la présence ou la participation de la personne ;
 - Garantir la présentation de la personne devant le procureur de la République ;
 - Empêcher que la personne ne modifie les preuves ou indices matériels ;
 - Empêcher que la personne ne fasse pression sur les témoins ou les victimes ;
 - Empêcher que la personne ne se concerte avec ses coauteurs ou complices ;
 - Garantir la mise en œuvre des mesures destinées à faire cesser la fraude.

Procédure :

- La garde à vue doit être formellement notifiée au contribuable (PV écrit);
- Lors de la notification la police doit rappeler à la personne ses droits à savoir :
 - Droit de garder le silence ;
 - Droit de faire prévenir une personne de sa famille ET son employeur ;
 - Droit de s'entretenir SEUL avec un avocat pendant 30 minutes et d'être assisté par un avocat tout au long de la garde à vue (L'interrogatoire ne peut commencer sans avocat avant l'expiration d'un délai de deux heures) ;
 - Droit à un examen par un médecin au cours de la garde à vue et lors de son éventuel renouvellement ;
- Sa durée est limitée : la garde à vue de droit commun dure 24h et peut être renouvelée une seule fois pour 24h (donc au maximum 48h en tout) si l'infraction en cause est passible d'une peine de prison d'au moins un an ; Le renouvellement doit être soumis pour validation au Procureur de la République.

GARDE À VUE ET AUDITIONS : REFLEXES À AVOIRS

- Privilégier les réponses courtes ;
- Ne pas devancer d'autres questions ou chercher des questions implicites derrière celle posée ;
- Ne pas porter de jugement de valeur, ou de nature juridique ;
- Ne faire état que de ce qu'on connaît directement et personnellement (éviter les « *on dit* ») ;
- Ne pas échauder d'hypothèses : il ne faut d'ailleurs pas hésiter à indiquer que l'on est pas en mesure de répondre si tel est le cas ;
- Ne pas hésiter à faire préciser ou reformuler si la question est ambiguë ou non comprise.
- A l'issue de toute audition, un **Procès-Verbal** relatant l'interrogatoire et retranscrivant les questions et réponses est établi. **Il faut donc méthodiquement relire ce Procès-Verbal et le faire corriger si nécessaire.**



Enquête préliminaire et information judiciaire

ENQUÊTE PRÉLIMINAIRE ET INFORMATION JUDICIAIRE : DIFFÉRENCES

ENQUÊTE PRÉLIMINAIRE

L'enquête est menée par le Procureur.

En matière de fraude fiscale, c'est la procédure la plus utilisée.

INFORMATION JUDICIAIRE

L'enquête est confiée à un juge d'instruction.

Peu utilisée en matière de fraude fiscale, elle le sera pour des dossiers dont les enjeux sont particuliers (montant, schéma particulier de fraude, réputation ou visibilité médiatique du ou des prévenus).

Circulaire CRIM 2021 – 10 / G3 – 04/10/2021 du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale :

Réserver l'intervention de la justice pénale aux cas de fraudes les plus graves. Trois axes.

I. Mobiliser l'ensemble des juridictions dans la lutte contre la fraude fiscale

Le parquet près les TJ avec un référent fiscal. Assurer une réponse dynamique, y compris aux transmissions TRACFIN.

En cas de degré élevé de gravité ou de complexité => compétence des JIRS/JUNALCO (criminalité organisée) mais surtout du PNF qui a une compétence concurrente nationale.

Attention : Le PNF est à privilégier pour « la mise en cause de la responsabilité pénale des facilitateurs de la fraude fiscale complexe ainsi que de son blanchiment, notamment les intermédiaires institutionnels bancaires et financiers ainsi que les conseils juridiques ».

II. Stratégies d'enquêtes pour un traitement efficace de la fraude fiscale

Echanges opérationnels avec l'administration fiscale pour bien comprendre l'aspect de droit fiscal.

Investigations patrimoniales en privilégiant, en raison de l'ampleur de la fraude, des saisies en valeur « au plus tôt pendant l'enquête ». Puis requérir effectivement lors de l'audience la confiscation des saisies.

Exploiter la procédure commerciale en parallèle, notamment par l'ouverture d'une procédure collective et la demande de sanctions à l'égard du dirigeant.

Utiliser les capacités d'analyses d'assistants spécialisés ou d'agents de l'administration fiscale, à savoir les OFJ.

Circulaire CRIM 2021 – 10 / G3 – 04/10/2021 du 4 octobre 2021 relative à la lutte contre la fraude fiscale :

III. Un mode de poursuite adapté pour une répression renforcée

Modalités de poursuites comprenant une possibilité de négociation (vois module 2)

La **CRPC** est désormais ouverte pour le délit de FF. « Il conviendra dès lors d'en faire un usage aussi large que possible, tant dans les cas de fraude des personnes physiques que morales, et ce, quels que soient les montants fraudés. En effet, sauf situation particulière nécessitant un recours à l'audience publique, l'acceptation des faits et la rapidité avec laquelle la sanction est infligée sont synonymes d'efficacité et d'exemplarité de celle-ci ». A cet effet, le dossier de la procédure d'enquête pourra être communiqué à l'avocat (art. 77-2 CPP).

La **CJIP**, reconnue comme « plus complexe d'utilisation », concerne uniquement les personnes morales et sera utilisée pour les « dossiers à fort enjeu financier » et en cas révélation spontanée des faits (suite à dénonciation par un lanceur d'alerte puis enquête interne en général) appuyée d'une coopération transparente avec le parquet. Compétence pratique du PNF qui a le plus d'expérience de ce dispositif.

Renforcement des sanctions pénales

Le cumul des sanctions fiscales et des peines correctionnelles possibles quand il s'agit de poursuivre les faits les plus graves, en fonction du montant des droits fraudés, de la nature des agissements ou des circonstances de leur intervention (Décisions n°2016-545 QPC et n°2016-546 QPC du 24 juin 2016 (insuffisance déclarative) et Décision n°2018-745 QPC du 23 novembre 2018 (omission déclarative); Cass. Crim. 11 septembre 2019, n°18-81.980, n°18-81.067, n° 18-82.430, n° 18-81.040, n° 18-83.484 et n° 18-84.144).

La peine d'amende peut être portée au double du produit tiré de l'infraction.

Peines complémentaires à requérir : affichage et diffusion de la décision de condamnation (named and shamed); inéligibilité pour les élus.

MODULE 1 – LA PHASE D'ENQUÊTE

IDPF²

5

Le secret professionnel
de l'avocat

INSTITUT DU
DROIT PÉNAL
FISCAL ET
FINANCIER

Loi No.71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques

Art. 66-5 :

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.

Décret No.2005-790 du 12 juillet 2005 relatif aux règles déontologiques de la profession

Art. 4 :

Sous réserve des strictes exigences de sa propre défense devant toute juridiction et des cas de déclaration ou de révélation prévues ou autorisées par la loi, l'avocat ne commet, en toute matière, aucune divulgation contrevenant au secret professionnel. (cf. art. 226-13 du code pénal).

Civ. 1, 6 avril 2004, No.00-19245 :

« l'obligation au secret professionnel, établie par l'article 66-V dans sa rédaction antérieure à la loi du 11 février 2004 et sanctionnée par l'article 226-13 du Code pénal, pour assurer la confiance nécessaire à l'exercice de certaines professions ou de certaines fonctions, s'impose à l'avocat, hormis les cas où la loi en dispose autrement comme un devoir de son état et que sous cette réserve, elle est générale et absolue, de sorte que l'avocat ne peut en être délié par son client ».

Limite : La participation de l'avocat, comme auteur ou complice, à la participation d'une infraction.

Ex. : **Crim., 15 janvier 1997, No.96-83.753, publiée :**

« si le juge d'instruction est, selon l'article 100 du Code de procédure pénale, investi du pouvoir de prescrire, lorsque les nécessités de l'information l'exigent, l'interception, l'enregistrement et la transcription de correspondances émises par la voie des télécommunications, ce pouvoir trouve sa limite dans le respect des droits de la défense, qui commande notamment la confidentialité des correspondances téléphoniques de l'avocat désigné par la personne mise en examen ; qu'il ne peut être dérogé à ce principe qu'à titre exceptionnel, s'il existe contre l'avocat des indices de participation à une infraction ».

Loi No.2021-1779 du 22 décembre 2021 pour la confiance dans l'institution judiciaire

Article préliminaire CPP in fine :

(...) Le respect du secret professionnel de la défense et du conseil, prévu à l'article 66-5 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, est garanti **au cours de la procédure pénale** dans les conditions prévues par le présent code.

56-1 CPP (perquisition au cabinet de l'avocat) :

(...) Le magistrat qui effectue la perquisition veille à ce que les investigations conduites ne portent pas atteinte au libre exercice de la profession d'avocat et à ce qu'aucun document relevant de l'exercice des droits de la défense et couvert par le secret professionnel de la défense et du conseil, prévu à l'article 66-5 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, ne soit saisi et placé sous scellé.

Article 56-1-2 CPP :

Dans les cas prévus aux articles 56-1 et 56-1-1, sans préjudice des prérogatives du bâtonnier ou de son délégué prévues à l'article 56-1 et des droits de la personne perquisitionnée prévus à l'article 56-1-1, le secret professionnel du conseil n'est pas opposable aux mesures d'enquête ou d'instruction lorsque celles-ci sont relatives aux infractions mentionnées aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts [fraude fiscale] et aux articles 421-2-2 [financement du terrorisme], 433-1, 433-2 et 435-1 à 435-10 [corruption] du code pénal ainsi qu'au blanchiment [324-1 et s.] de ces délits, sous réserve que les consultations, correspondances ou pièces détenues ou transmises par l'avocat ou son client établissent la preuve de leur utilisation aux fins de commettre ou de faciliter la commission desdites infractions.

Circulaire CRIM-2022-05/H2 28/02/2022 du 28 février 2022 du Garde des Sceaux « renforçant la protection des droits de la défense » :

Le JLD devient seul compétent pour autoriser les actes portant atteinte au secret professionnel et il doit être saisi systématiquement.

Le secret de la **défense** :

- Il intervient nécessairement pour l'exercice des droits de la défense et il est protégé de manière absolue, quelle que soit la nature ou la gravité de l'infraction reprochée au client d'un avocat;
- Exception : Si l'avocat est auteur ou complice d'une infraction.

S'agissant de la protection du secret du **conseil** :

Régime **général** :

- Il découle des nouvelles dispositions que le secret du conseil est désormais protégé, mais à la condition qu'il se rapporte à l'exercice des droits de la défense;
- Cette protection s'appliquera lorsqu'une personne a commis ou pense avoir commis une infraction, mais non lorsque des conseils sont demandés à un avocat avant toute commission d'une infraction, et qu'il s'agit donc de conseils qui auraient pu être sollicités auprès de toutes autres personnes exerçant des missions de conseil juridique, comme par exemple des notaires ;
- En cela y compris si la personne qui a sollicité des conseils juridiques après avoir commis une infraction poursuit la commission de celle-ci, ou renouvelle cette infraction, tout en continuant d'être conseillé par l'avocat (sauf, bien évidemment, si l'avocat est devenu co-auteur ou complice de ces faits).

Circulaire CRIM-2022-05/H2 28/02/2022 du 28 février 2022 du Garde des Sceaux « renforçant la protection des droits de la défense » :

S'agissant de la protection du secret du **conseil** :

Régime **spécial**:

- Pour les infractions de FF, FT, corruption, en cas de perquisition, le secret sera quand même opposable dans le cadre de l'exercice des droits de la défense ;
- Ainsi « La personne qui, par exemple, a commis un délit de fraude fiscale, et qui va demander des conseils juridiques à un avocat afin de commencer à préparer sa défense pour le cas où elle serait poursuivie, même si aucune procédure pénale n'est encore engagée contre elle et qu'elle n'a donc pas pu désigner, dans le cadre de cette procédure, cet avocat comme défenseur, sera assurée que les échanges qu'elle aura avec cet avocat seront protégés, et ne pourront faire l'objet d'une saisie, car ces échanges relèvent déjà de l'exercice des droits de la défense »
- « En revanche, il découle de l'article 56-1-2 que si cette même personne utilise les conseils et documents fournis par l'avocat, sous couvert de la préparation de sa défense, pour poursuivre la commission de cette fraude fiscale, et que donc les consultations, correspondances ou pièces, détenues ou transmises par l'avocat ou son client établissent alors la preuve de leur utilisation aux fins de commettre ou de faciliter la commission de cette infraction, la saisie sera possible »;
- « Il s'agit évidemment de l'utilisation de ces documents par le client (et non pas l'avocat lui-même) pour commettre une infraction, sans qu'il soit donc nécessaire de soupçonner l'avocat d'avoir lui-même agi comme auteur ou complice, car sinon l'article 56-1-2 n'aurait aucune portée juridique ».

Réflexion générale sur le rapport judiciaire au secret professionnel :

« Seules ces autorités judiciaires sont en effet compétentes pour apprécier in fine si le document saisi est couvert par le secret de la défense ou s'il n'est couvert que par le secret du conseil et, dans ce second cas, si l'article 56-1-2 s'applique ou non, car ni les officiers de police judiciaire, ni le procureur de la République, ni le juge d'instruction ne peuvent se prononcer sur ces questions ».

INTERVENANTS



Clarisse SAND
Avocat à la Cour
Cabinet SAND AVOCATS
Présidente de l'IDPF²

csand@sand-avocats.com



Laurent THOUVENOT
Avocat à la Cour
Cabinet RTA Avocats
Vice-Président de l'IDPF²

Laurent.thouvenot@rta-avocats.com

