

Dalloz actualité 22 novembre 2021

Circulaire du 4 octobre 2021 : Épisode 4 - L'implication des agents de l'administration fiscale dans l'enquête en matière d'infractions fiscales

Circ. 4 oct. 2021, relative à la lutte contre la fraude fiscale, CRIM 2021 10/G3, BOMJ 8 oct.

Emmanuel Daoud, Avocat associé, Valentin Rigamonti et Maria Snitsar, Avocats, et Léo Coudon-Morini, Juriste - Vigo Avocats

Résumé

Le 4 octobre 2021, la Direction des affaires criminelles et des grâces a adressé aux procureurs généraux et aux procureurs de la République une « circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale », publiée dès le 8 octobre 2021 au Bulletin officiel du ministère de la Justice. Un texte qui s'inscrit dans un contexte global de renforcement de la lutte contre la fraude fiscale.

L'accroissement du contentieux pénal en matière de fraude fiscale depuis la quasi-disparition du verrou de Bercy (L. n° 2018-898 du 23 oct. 2018) a nécessité de mobiliser de nouvelles compétences au sein des parquets afin que ces derniers soient en mesure de traiter l'afflux de nouveaux dossiers de haute technicité.

Dans cette optique, la circulaire du 4 octobre 2021 a ainsi encouragé :

- les échanges d'informations entre l'administration fiscale et les parquets, ainsi que la formation et la sensibilisation des enquêteurs à ce nouveau contentieux (v. précédente parution, Épisode 2 – Le cadre des échanges d'informations entre l'administration fiscale et le parquet) ;
- la saisine de parquets spécialisés comme les JIRS, la JUNALCO ou le PNF (v. précédente parution, Épisode 3 – La saisine des juridictions spécialisées).

Par ailleurs, compte tenu des compétences techniques des agents de l'administration fiscale, les rédacteurs de la circulaire ont souhaité renforcer leur implication dans l'enquête pénale. Leur rôle s'inscrit désormais à deux niveaux : sur le terrain, en tant qu'enquêteurs spécialisés placés sous la direction de l'autorité judiciaire et auprès du procureur de la République, en contribuant à la direction de l'enquête.

Les agents de l'administration fiscale : enquêteurs spécialisés

Les agents de l'administration fiscale peuvent être amenés à participer à des enquêtes pénales dans deux cadres différents, selon qu'ils sont assistants spécialisés ou officiers fiscaux judiciaires.

Les assistants spécialisés

Afin de renforcer la lutte contre la fraude fiscale, la circulaire du 4 octobre 2021 encourage le recours aux assistants spécialisés (Épisode 3 – La saisine des juridictions spécialisées). Dans ce domaine, ces assistants seront donc principalement des experts du chiffre, c'est-à-dire de la fiscalité et de la comptabilité. Concrètement, il s'agit soit de fonctionnaires de catégorie A ou B, soit de personnes titulaires d'un diplôme national sanctionnant une formation de niveau Bac+4 justifiant d'une expérience professionnelle minimum de quatre années (C. pr. pén., art. 706, al. 1^{er}).

Ceux-ci permettent d'adjoindre des compétences techniques spécifiques aux procureurs et de mettre à la disposition de ces derniers des capacités d'analyse pointues lors de l'examen tant des pièces issues de l'enquête préliminaire que de celles transmises par l'administration fiscale.

L'article 706 du code de procédure pénale prévoit que les assistants spécialisés accomplissent toutes les tâches qui leur sont confiées par les magistrats et peuvent notamment (i) assister les juges d'instruction dans tous les actes d'information, (ii) assister les magistrats du ministère public dans l'exercice de l'action publique, (iii) assister les OPJ agissant sur délégation des magistrats, (iv) remettre aux magistrats des documents de synthèse ou d'analyse qui peuvent être versés au dossier, ou encore (v) mettre en œuvre le droit de communication des renseignements utiles de nature financière ou fiscale reconnu aux magistrats.

La circulaire précise que ces agents spécialisés devront être sollicités afin d'envisager l'extension de l'enquête à d'autres périodes et d'autres impôts. En effet, ces derniers bénéficient, lorsqu'ils sont détachés, d'un accès à des applications leur permettant de prendre connaissance notamment (LPF, art. L. 135 ZJ, issu de la L. n° 2018-898 du 23 oct. 2018) :

- 1 de l'ouverture et de la clôture des comptes bancaires, de la location de coffres-forts, des références des comptes ouverts, détenus, utilisés ou clos à l'étranger ;
- 1 des données relatives aux mutations à titre onéreux ou gratuit concernant un bien en particulier ;
- 1 des actes relatifs aux sociétés ;
- 1 des données relatives aux mutations à titre onéreux de biens immobiliers comparables.

Il est également précisé que le détachement d'agents spécialisés de la DGFIP doit permettre d'envisager l'extension de l'enquête à d'autres délits connexes – cette question fera cependant l'objet d'une prochaine publication dans le cadre de notre série d'articles.

Les agents de la DGFIP dans les services d'enquête spécialisés

La circulaire rappelle également la présence d'agents de la DGFIP au sein de services d'enquête spécialisés. Ces derniers, devenus des officiers fiscaux judiciaires à la suite d'une procédure d'habilitation, disposent en effet de pouvoirs de police judiciaire dans le cadre de l'enquête judiciaire fiscale, qu'ils exercent au sein de deux services à compétence nationale.

• L'intervention des officiers fiscaux judiciaires dans le cadre de l'enquête judiciaire fiscale

Des agents des services fiscaux de catégorie A ou B, désignés par arrêté ministériel, habilités par le procureur général de Paris et affectés à des services d'enquête particuliers, peuvent ainsi devenir des officiers fiscaux judiciaires (OFJ).

Contrairement au champ de compétence matérielle des OPJ, qui est général, celui des OFJ est limité à la fraude fiscale,

à son blanchiment et aux infractions connexes (C. pr. pén., art. 28-2, al. 2).

L'intervention des OFJ se fait dans le cadre d'une enquête judiciaire fiscale, qui ne constitue pas un cadre d'enquête à part, mais désigne le cadre dans lequel les OFJ peuvent participer aux enquêtes pénales.

Sur le fond, le recours à cette procédure est conditionné par trois critères :

- 1 la commission des infractions dénoncées *via* un procédé faisant intervenir un État ou territoire non coopératif, ou impliquant des falsifications ;
- 1 des « présomptions caractérisées » de commission de la fraude fiscale ;
- 1 un risque de dépérissement des preuves de la fraude.

Sur la forme, la mise en œuvre de cette procédure est soumise au dépôt d'une plainte de l'administration fiscale. Il s'agit d'une simple formalité, non soumise à un avis de la commission des infractions fiscales, visant à solliciter la mise en œuvre de la procédure d'enquête judiciaire fiscale. Cette formalité est sans rapport avec la procédure préalable à la dénonciation des faits par l'administration fiscale qui était en vigueur avant la quasi-levée du verrou de Bercy. Il appartiendra ensuite au procureur de la République ou au magistrat instructeur de mettre en œuvre l'enquête judiciaire fiscale, respectivement par des réquisitions ou une commission rogatoire.

Une fois cette procédure mise en œuvre, les OFJ « disposent des mêmes prérogatives et obligations que celles attribuées aux officiers de police judiciaire » (C. pr. pén., art. 28-2, IV).

Ainsi, dans le cadre d'une enquête préliminaire, les OFJ peuvent, sous le contrôle du procureur de la République, procéder à des perquisitions et des visites domiciliaires, mais également à des auditions de témoins ou des gardes à vue.

Statutairement, les OFJ sont placés sous la seule direction du procureur de la République. Ils ne peuvent en outre exercer que les prérogatives prévues par le code de procédure pénale, à l'exclusion donc de celles qui seraient prévues par le livre des procédures fiscales.

Les OFJ ne peuvent prendre part à une enquête judiciaire portant sur des faits pour lesquels ils ont participé à une procédure de contrôle de l'impôt. Ils ne peuvent participer à de telles procédures tant que dure leur habilitation d'OFJ et, lorsque celle-ci prend fin, ne peuvent y participer pour des faits concernés par une enquête judiciaire à laquelle ils ont participé.

• *Les services à compétence nationale accueillant les OFJ*

Les OFJ sont désignés et habilités en vue d'être affectés à deux services d'enquête spécialisés.

Les OFJ peuvent principalement être affectés à la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF). La BNRDF est une brigade de l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLCIFI), rattachée à la Direction de la police judiciaire : elle dépend donc du ministère de l'Intérieur.

La BNRDF est composée d'OPJ et d'APJ, d'une part, et d'OFJ, d'autre part, qui ont tous suivi une formation spécifique :

- 1 les OPJ ont suivi une formation en matière de fiscalité d'un mois et demi au sein de l'École nationale des finances

publiques ;

1] les OFJ ont suivi une formation de police judiciaire de trois mois au sein de l'École nationale supérieure de la police nationale.

Les OFJ peuvent également être affectés au Service d'enquête judiciaire des finances (SEJF), rattaché au ministère de l'Action et des comptes publics. Le SEJF est principalement constitué d'officiers de douane judiciaire, mais également d'OFJ.

Lorsque les conditions de mise en œuvre d'une enquête judiciaire fiscale sont remplies, les procureurs de la République et magistrats instructeurs peuvent donc saisir l'un ou l'autre de ces services spécialisés, afin que des OFJ, c'est-à-dire des agents « détachés » de l'administration fiscale, enquêtent sur des faits de fraude fiscale dans les conditions prévues par le code de procédure pénale.

La coexistence de ces deux services a été jugée opportune, le SEJF étant, dans les faits, plutôt en charge des dossiers relatifs à la TVA puisqu'il est essentiellement composé d'officiers de douane judiciaire (Parquet national financier – Synthèse 2019).

Les agents de l'administration fiscale : coproccureurs ?

Dans un souci d'efficacité de traitement des dossiers transmis au parquet par l'administration fiscale, les rédacteurs de la circulaire du 4 octobre 2021 ont souhaité instaurer un nouvel espace de coopération et d'échange d'informations entre le parquet et les agents de l'administration fiscale (Épisode 2 - Le cadre des échanges d'informations entre l'administration fiscale et le parquet).



Cette coopération présentée comme vertueuse par la circulaire implique, concrètement, que les agents de l'administration fiscale contribuent à la direction de l'enquête menée par le procureur de la République et que le dossier pénal sera constitué à partir des investigations menées par l'administration fiscale.

La participation active de l'administration fiscale à la direction de l'enquête pénale

La circulaire invite les procureurs à mettre en place des « rencontres opérationnelles régulières » avec l'administration fiscale, afin d'échanger utilement sur l'avancement d'éventuels contentieux administratifs en cours, sur les enjeux et la complexité particulière de certains dossiers ou encore sur l'intention de l'administration fiscale de se constituer, à terme, partie civile dans la procédure. Selon les termes employés dans la circulaire, ces rencontres informelles sont censées apporter une « aide précieuse à la direction de l'enquête ».

En pratique, l'administration fiscale, qui a vocation à se constituer partie civile devant les juridictions répressives, sera amenée à conseiller le procureur sur l'orientation à donner à l'enquête. Dans ces circonstances, il apparaît qu'une partie civile et la partie poursuivante peuvent désormais s'entendre pour définir ensemble le sens des investigations à mener, et ce à l'insu du mis en cause. Une telle situation peut susciter des inquiétudes quant à l'impartialité du ministère public au moment d'apprécier la pertinence des poursuites et quant au respect du droit à la procédure équitable, principes garantis par l'article préliminaire du code de procédure pénale et par l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Ces principes fondamentaux de la procédure pénale ne sauraient être regardés comme des principes à vocation

ornementale. En effet, la Cour de cassation a jugé, au visa des articles précités, que « le défaut d'impartialité des enquêteurs peut constituer une cause de nullité de la procédure » (Crim. 14 mai 2008, n° 08-80.483, Dalloz actualité, 6 juin 2008, obs. M. Léna ; AJ pénal 2008. 328, obs. G. Roussel  ; RSC 2008. 631, obs. A. Giudicelli ). En l'état, si la jurisprudence est extrêmement rétive à prononcer une telle sanction pour ce motif, les incidences de ce partenariat assez inédit sur la régularité de la procédure devront être étudiées attentivement. Relevons toutefois que, compte tenu du caractère informel des réunions organisées entre le parquet et l'administration fiscale, et donc de l'absence de toute trace écrite de leurs échanges, le contribuable mis en cause aura vraisemblablement le plus grand mal à apporter la preuve de l'immixtion excessive de l'administration fiscale dans la direction de l'enquête et de l'éventuelle partialité du parquet. Loin de nous l'idée de faire un procès d'intention au ministère public, mais comme dirait l'autre, « faut pas prendre les enfants du bon Dieu pour des canards sauvages ».

La constitution d'un dossier pénal à partir des investigations menées par l'administration fiscale

Il ressort de la lecture de la circulaire et de ses annexes que le dossier transmis par l'administration fiscale ne constituerait pas qu'un point de départ pour les investigations menées dans le cadre de l'enquête pénale mais contiendrait déjà, en réalité, l'essentiel des éléments permettant au ministère public de prendre une décision quant à d'éventuelles poursuites.

En effet, la circulaire fournit aux procureurs, dans son annexe 3, un modèle de soit-transmis à adresser aux enquêteurs afin de définir le cadre de leurs investigations, auquel est jointe une fiche explicative précisant, d'une part, qu'« il ne s'agit pas ici de reconstruire le schéma ou le montant de la fraude, l'enquête ayant déjà été faite sur ce point par les vérificateurs de l'administration fiscale » et, d'autre part, que l'enquête a essentiellement pour objet de « prouver le caractère intentionnel de la fraude ». En tenant ainsi pour acquis le travail effectué par l'administration fiscale, les rédacteurs de la circulaire estiment donc que le parquet n'est pas tenu d'établir, par lui-même, la matérialité de l'infraction. L'on peut craindre que, dorénavant, le ministère public pourra se décharger de l'essentiel de sa mission de supervision et de contrôle de l'enquête en déléguant son rôle aux agents de l'administration fiscale.

Dans cette même logique, est annexée à la circulaire une « Trame commentée d'un exemple de proposition de rectification » conçue comme un guide de lecture à destination du parquet et des enquêteurs, leur indiquant précisément où trouver, dans la proposition de rectification rédigée par l'administration fiscale, les informations suffisant à caractériser les éléments constitutifs de l'infraction de fraude fiscale.

Compte tenu de la charge de travail des parquetiers et de la volonté affichée du gouvernement de renforcer ses résultats en matière de répression des infractions fiscales, le ministère public risque fortement de se satisfaire du seul travail effectué par l'administration fiscale afin de constituer le dossier pénal qui sera présenté au tribunal.

Dans ces circonstances, les procureurs se fonderaient sur le dossier exclusivement à charge constitué et transmis par l'administration fiscale, à la lecture duquel le contribuable serait déjà présumé fraudeur. Pourtant, s'il était utile de le rappeler, le parquet est tenu d'enquêter à charge et à décharge comme l'y oblige l'article 39-3 du code de procédure pénale.

La circulaire attribue en réalité à l'administration fiscale un rôle de premier plan dans la procédure pénale en matière de lutte contre les infractions fiscales. S'il est aisé de comprendre que cette dernière peut effectivement apporter un support technique bienvenu au parquet pour le traitement de dossiers complexes, il conviendra en revanche de veiller, autant que possible, à ce que l'influence de l'administration fiscale sur le déroulement de l'enquête ne s'opère pas, avec encore plus d'intensité que par le passé, au préjudice des droits de la défense et de l'équité de la procédure.

Mots clés :

AFFAIRES * Compliance * Fiscalité

PENAL



Copyright 2022 - Dalloz - Tous droits réservés.