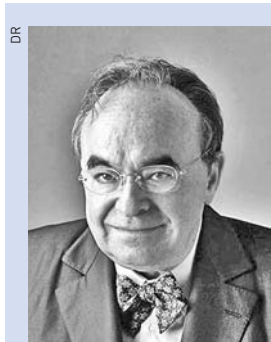


L'enquête fiscale judiciaire sous le contrôle du Parquet !



DR
par
Patrick MICHAUD
Avocat au barreau
de Paris
Membre du Conseil
de l'Ordre des avocats
de Paris

La recherche du renseignement fiscal est la première étape du contrôle fiscal : elle doit s'entourer de garanties.

L'article 28-2 du Code de procédure pénale a été réécrit à l'article 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 dite loi de finances rectificative pour 2009.

I. PRÉCÉDENTS LÉGISLATIFS DE RECHERCHE DE PREUVES D'INFRACTIONS FISCALES

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

Rappelons ici deux méthodes, parmi d'autres, de recherche de preuves d'infractions fiscales.

1. 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 (LPF), 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 *Ravon* et *André*).

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, selon nous, 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.

2. Un précédent : le droit d'enquête « TVA » non judiciaire

L'article L. 80 F du LPF établit 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.

À 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 de décembre 2009 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 (CPP), et ce dans le cadre de l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2009.

Cette nouvelle procédure de recherche de preuves 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 infractions de fraude fiscale importantes 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 attribuer à des fonctionnaires de la Direction des impôts des prérogatives d'officiers de police judiciaire, mais sous de nombreuses conditions de forme et de fond.

Cette mesure est inspirée des enquêtes judiciaires auxquelles peuvent se livrer certains agents des douanes, dans les conditions prévues par l'article 28-1 du CPP.

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 États non-coopératifs, source d'une évasion fiscale estimée à plusieurs dizaines de milliards d'euros.

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

Les difficultés surgissent 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, et plus exactement sur 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 jurisprudences 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 déjà, en effet, les mêmes réflexes protecteurs que ceux que les pères fondateurs de notre démocratie ont ressentis en août et octobre 1789 lors de l'abrogation de l'ordonnance criminelle de Colbert.

Depuis les fortes manifestations antifiscales des années 1970, 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 par les législations étrangères.

Comme à l'accoutumée, trop de contraintes peuvent tuer le droit, et dans certaines situations exceptionnelles et très souvent internationales, les pouvoirs publics se trouvaient devant 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 côtés des magistrats – du curseur des libertés, à la fois le respect de l'intérêt collectif et de l'intérêt des droits individuels, notamment en réclamant l'application de la Convention européenne des droits de l'homme lors des gardes à vue.

III. DROIT D'ENQUÊTE FISCALE SOUS LE CONTRÔLE DU PROCUREUR

1. La nomination des inspecteurs fiscaux judiciaires est très encadrée

Le nouvel article 28-2 du CPP dispose que des agents des services fiscaux de catégorie A ayant le grade d'inspecteur et de catégorie 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'État), pourront être habilités à effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d'instruction.

Les agents des services fiscaux ainsi désignés seront placés au sein du ministère de l'Intérieur, et ce afin d'éviter de créer un service spécialisé et autonome ⁽¹⁾. Ils 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'État. 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 CPP (article 16-2) pour les cas de refus, de suspension ou de retrait d'habilitation décidé envers un officier de police judiciaire ⁽²⁾.

(1) 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.

(2) 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.

2. 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 CPP (articles 224 à 230) pour les agents et officiers de police judiciaire.

À 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).

Le procureur sera saisi soit par plainte pour fraude fiscale relevant des articles 1741 et 1743 du Code général des impôts déposée par le ministre du Budget après avis – confidentiel – de la Commission des infractions fiscales dite CIF (cf. article 228 du LPF nouveau), seule procédure qui permettra de suspendre la prescription (cf. *in fine*), soit, selon nous, par demande du ministre ou par note d'information de Tracfin, et ce dans le cadre d'une enquête préliminaire pour fraude fiscale *stricto sensu* effectuée avant le dépôt d'une plainte.

3. 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 CGI.

L'article 1741 vise toute personne qui s'est frauduleusement soustraite ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans le Code des impôts, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'elle ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'elle ait organisé son insolvabilité ou fait obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit qu'elle ait agi de toute autre manière frauduleuse.

L'article 1743 vise notamment toute personne qui a sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou a passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal et au livre ou dans les documents qui en tiennent lieu, ainsi que toute personne qui, en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui,

s'entremet, soit en favorisant des dépôts de titres à l'étranger, soit en transférant ou faisant transférer des coupons à l'étranger pour y être encaissés ou négociés, soit en émettant ou en encaissant des chèques ou tous autres instruments créés pour le paiement des dividendes, intérêts, arrérages ou produits quelconques de valeurs mobilières.

Ces nouveaux « officiers fiscaux » ne vont pas enquêter seuls dans leur coin ; ils vont être intégrés dans les neuf 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. Ces agents n'auront pas le droit de rechercher d'autres infractions telles que le blanchiment de fraude fiscale pour éviter tout empiètement de compétence – mais les officiers de police judiciaire, avec lesquels les agents fiscaux devront collaborer, en ont le droit.

Par ailleurs, l'article 40 du CPP fait obligation aux fonctionnaires et aux officiers ministériels – notaires, avoués à la cour, etc. – 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.

Dès lors, la limitation de compétence des agents fiscaux aux seules fraudes fiscales va-t-elle perdurer, alors même que l'article L. 561-29 du Code monétaire et financier (CMF) stipule que le service de renseignements financiers national dit Tracfin transmet à l'administration fiscale des informations sur des faits susceptibles de relever de l'infraction de fraude fiscale *stricto sensu* ou de blanchiment du produit de cette infraction ?

L'article L. 561-29 précise, par ailleurs, que l'administration fiscale peut utiliser ces informations pour l'exercice de ses missions tant de contrôle fiscal que de répression pénale, étant rappelé que la Commission des infractions fiscales (CIF) reste compétente en cas de fraude fiscale *stricto sensu*. Ainsi, la poursuite au plan pénal des infractions de fraude fiscale au sens propre devra recueillir, comme actuellement, un avis conforme de la CIF.

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 CGI, l'avis de la commission visée à l'article L. 228 A du LPF n'a pas à être sollicité (article L. 561-29 CMF *in fine*).

4. Les faits sur lesquels enquêter paraissent limités

Le nouvel article 28-2 du CPP vise les situations dans lesquelles les inspecteurs fiscaux judiciaires pourront être commissionnés par le parquet.

(3) Précision introduite par un sous-amendement du gouvernement.

Ces situations sont définies par l'article L. 228 nouveau du LPF, lequel permet à la CIF de donner un avis dans des conditions de confidentialité, et vise les situations dans lesquelles il existe des présomptions caractérisées d'une infraction fiscale pour laquelle un risque de déperissement des preuves a lieu, et qu'elle résulte :

« (...) 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 ».

Ce texte vise les opérations de fraude fiscale internationale présumées effectuées avec des États dit non coopératifs, ces États n'étant pas uniquement des paradis fiscaux. Il s'agit d'États qui n'ont 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 des démocraties 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. Ainsi, 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 seul 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.

Aux termes de l'article L. 228, 2° et 3° nouveau du LPF, la Commission des infractions fiscales pourra également examiner les affaires dans lesquelles existe un risque de déperissement des preuves en raison :

« 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 ».

« 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⁾.

Le 2° vise les montages constitués par des trusts et fiducies. Le 3° vise aussi les opérations et montages effectués

(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 ».

sur le territoire national 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 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 erronée est-elle falsifiée ?

5. Les pouvoirs de l'inspecteur fiscal judiciaire

Le paragraphe IV de l'article 28-2 du Code de procédure pénale prévoit l'applicabilité aux procédures judiciaires d'enquête fiscale de nombreuses dispositions de ce Code en matière de flagrant délit 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 2° et 3° alinéas de l'article 54 et des articles 55-1, 56, 57 à 62, 63 à 67 et 75 à 78 du présent Code ».

a. Pouvoirs en matière de flagrant délit

Il s'agit des 2° et 3° alinéas de l'article 54 et des 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.

b. Pouvoirs d'enquête préliminaire

Il s'agit notamment des droits visés aux articles 75 à 78 du CPP, à savoir :

- des droits d'enquête et de filature ;
- des droits de perquisition et d'analyses techniques (article 56) ;
- du droit de perquisition domiciliaire et de saisie de pièces (article 76) ;
- du droit de garde à vue (article 77) ;
- du droit d'interrogatoire de toute personne (article 78).

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

c. 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 CPP 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.

6. Les obligations de l'inspecteur fiscal judiciaire

L'étendue des prérogatives de l'inspecteur fiscal judiciaire a comme corollaire des obligations.

Comme tout fonctionnaire de la République, l'inspecteur judiciaire est soumis aux obligations générales des agents de l'État précisées par la loi n° 83-634 du 13 juillet 1983.

Ils seront donc naturellement soumis au pouvoir hiérarchique du parquet, lui-même soumis à l'autorité du pouvoir exécutif, c'est-à-dire que l'indépendance opérationnelle de ces fonctionnaires judiciaires sera nécessairement « encadrée », sauf s'ils sont placés dans le cadre de commissions rogatoires d'un juge d'instruction.

Ces agents fiscaux judiciaires seront aussi soumis aux obligations particulières de déontologie des services de police précisées par le décret n° 86-592 du 18 mars 1986 portant Code de déontologie de la police nationale.

Par ailleurs, ils auront aussi l'obligation de respecter les dispositions du CPP relatives au respect du secret professionnel et des droits de la défense, comme cela sera analysé ci-après.

Enfin, les actes de ces fonctionnaires seront soumis au contrôle de la Commission nationale de déontologie de la sécurité, autorité administrative indépendante créée en 2000 et chargée de veiller au respect de la déontologie des personnes exerçant, sur le territoire de la République, des activités de sécurité. Cette autorité sera prochainement remplacée par le défenseur des droits prévu par l'article 71-1 de la Constitution.

7. Les incompatibilités fonctionnelles (article 28-2 du CPP 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 Code de procédure pénale nouveau, 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.

8. La suspension du délai de prescription du droit de reprise de l'administration en cas de procédure judiciaire d'enquête fiscale (article L. 188 LPF)

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) et les taxes assises sur le chiffre d'affaires, notamment la TVA (article L. 176).

L'article 23 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, aurait 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 précédée d'une autorisation préalable de la Commission des infractions fiscales qui se réunira et statuera confidentiellement hors la présence 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.

9. 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, gardien – aux côtés des magistrats – du curseur des libertés, et protecteur notamment des droits 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 le secret de l'avocat, prévu par l'article 66.5 de la loi de 1971, est 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 avait confirmé le principe de secret professionnel des avocats dans le cadre de l'article L. 16 B du LPF, disposition née en 1985 et autorisant les visites domiciliaires à but fiscal mais avec une autorisation judiciaire préalable : *« 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

Selon l'arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 5 mai 1998 ⁽⁵⁾ :

« 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 ⁽⁶⁾ a annulé un redressement fiscal, fondé sur un avis favorable du Comité consultatif pour la répression des abus de droit (CCRAD) 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 n° 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 ».

c. La protection des droits de la défense et du secret dans le cadre des visites domiciliaires sur enquêtes préliminaires (sans autorisation d'un magistrat du siège)

• Visites domiciliaires dans un cabinet d'avocat

Le législateur n'a pas autorisé les inspecteurs fiscaux judiciaires à perquisitionner le cabinet d'avocat et l'article 56-1, alinéa 1^{er} du CPP reste applicable dans les conditions suivantes :

« Les perquisitions dans le cabinet d'un avocat ou à son domicile ne peuvent être effectuées que par un magistrat et en présence du bâtonnier ou de son délégué, à la suite d'une décision écrite et motivée prise par ce magistrat, qui indique la nature de l'infraction ou des infractions sur lesquelles portent les investigations, les raisons justifiant la perquisition et l'objet de celle-ci. Le contenu de cette décision est porté dès le début de la perquisition à la connaissance du bâtonnier ou de son délégué par le magistrat. Celui-ci et le bâtonnier ou son délégué ont seuls le droit de consulter ou de prendre connaissance des documents se trouvant sur les lieux préalablement à leur éventuelle saisie. Aucune saisie ne peut concerner des documents relatifs à d'autres infractions que celles mentionnées dans la décision précitée. Les dispositions du présent alinéa sont édictées à peine de nullité ».

(5) Cass. com., 5 mai 1998, pourvoi n° 96-30116.

(6) CA Lyon, 26 juin 2007, RG n° 05LY01861.

• Visites domiciliaires dans d'autres locaux

L'inspecteur fiscal judiciaire sera soumis aux obligations des officiers de police judiciaire et notamment il devra respecter et faire respecter l'article 56, alinéa 3 du CPP, qui dispose : « 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 ».

Cette disposition pose notamment le problème du secret professionnel auquel est soumise la correspondance de l'avocat à son client, correspondance qui pourrait être trouvée dans le cadre d'une perquisition fiscale. Quelle autorité sera désignée pour « saisir et analyser » cette correspondance ?

L'inspecteur fiscal judiciaire devra aussi appliquer l'article 58 du CPP qui dispose : « 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 € d'amende et de deux ans d'emprisonnement ».

d. Secret professionnel de l'avocat : 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.

Selon les termes de la chambre criminelle de la Cour de cassation dans un arrêt du 13 décembre 2006 ⁽⁷⁾ :

« 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 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

Selon un arrêt de la Chambre criminelle de la Cour de cassation en date du 29 mai 1989 ⁽⁸⁾ :

« 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 utiles à ses intérêts ».

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

Toujours selon la chambre criminelle ⁽⁹⁾, « 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 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 ».

Et d'ajouter ⁽¹⁰⁾ « 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, y compris de fraude fiscale, 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 commission d'une infraction, y compris fiscale.

10. La garde à vue fiscale

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

Le législateur a accordé aux inspecteurs fiscaux judiciaires, dans le cadre des articles 63 et 77 du CPP, le droit de garder à vue 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 général des impôts. Il en informe le procureur de la République dès le début de la garde à vue.

b. Les droits et obligations de l'avocat du gardé à vue fiscal

À ce jour, l'article 63-4 du CPP dispose que l'avocat ne peut faire état de son entretien préalable avec le gardé à vue auprès de quiconque pendant la durée de la garde à vue, et ce sous peine de sanctions disciplinaires sévèrement contrôlées par la Cour de cassation.

La Cour européenne des droits de l'homme a, dans trois arrêts de principe, profondément fait évoluer les conditions pratiques de la garde à vue : tout en confirmant les

(7) Cass. crim., 13 décembre 2006, pourvoi n° 06-87169.

(8) Cass. crim., 29 mai 1989, pourvoi n° 87-82073.

(9) Cass. crim., 27 juin 2001, pourvoi n° 01-81865.

(10) Cass. crim., 18 janvier 2006, pourvoi n° 05-86447.

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 analysées ci-après.

• **Le droit d'être assisté d'un avocat**

« Pour que le droit à un procès équitable consacré par l'article 6, § 1 [de la CESDH] 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 » (CEDH, gr. ch., 27 novembre 2008, req. n° 36391/02, *Salduz c/ Turquie*).

• **Le droit d'avoir accès au dossier**

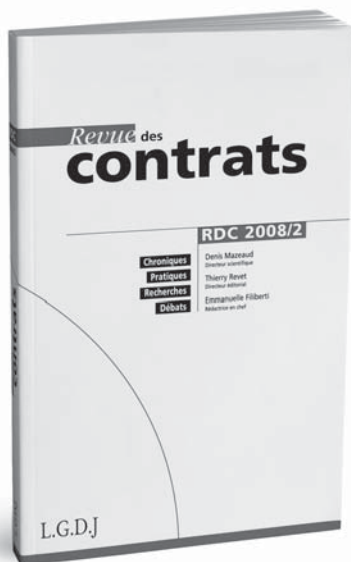
« L'égalité n'est pas assurée si la défense se voit refuser l'accès aux pièces du dossier » (CEDH, gr. ch., 7 juillet 2009, req. n° 11364/03, *Mooren c/ Allemagne*).

• **L'aveu sans avocat n'est pas une preuve**

Des déclarations auto-incriminantes faites en l'absence d'un avocat ne peuvent constituer la raison principale d'une condamnation pénale (CEDH, 5^e sect., 19 novembre 2009, req. n° 17551/02, *Oleg Kolesnik c/ Ukraine*).

Cette évolution jurisprudentielle, qui obligera à court terme la France à modifier sa réglementation, va renforcer la protection des citoyens et certainement, aussi, la responsabilité des avocats. ●

Revue des contrats



Votre assurance tous risques en droit des contrats

civil • commercial • travail • sociétés • fiscal • famille • bourse • public • crédit • concurrence • consommation • médias • transports • europe • responsabilité • international

Au sommaire

- **Chroniques** (commentaire doctrinal approfondi sur l'actualité législative et jurisprudentielle marquante)
 - **Pratiques** (modèles de contrats, exemples de rédaction de stipulations contractuelles...)
 - **Recherches**
 - **Débats**
- Un numéro spécial, publié en janvier, assure l'édition des actes du colloque annuel de la Revue.

Direction scientifique :
Denis Mazeaud
Thierry Revet

4 numéros/an
dont 1 numéro spécial
+ 1 invitation
au colloque annuel

ABONNEZ-VOUS

Informations complémentaires au 01 42 61 93 03
www.lextenso-editions.fr

L.G.D.J.

lextenso éditions