



**MINISTÈRE
DE LA JUSTICE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

Direction des affaires criminelles et des grâces

Sous-direction de la justice pénale spécialisée
Bureau du droit économique, financier et social,
de l'environnement et de la santé publique

Paris, le 4 octobre 2021

Le garde des Sceaux, ministre de la Justice

A

Pour attribution

Mesdames et Messieurs les procureurs généraux près les cours d'appel
Madame la procureure de la République près le tribunal supérieur d'appel
Mesdames et Messieurs les procureurs de la République près les tribunaux judiciaires

Pour information

Mesdames et Messieurs les premiers présidents des cours d'appel
Monsieur le président du tribunal supérieur d'appel
Mesdames et Messieurs les présidents des tribunaux judiciaires

N° NOR : JUSD2129778C

N° CIRCULAIRE : CRIM »2021 » - 10 / G3 – 04/10/2021

N/REF : DP 2021/F/0122/FC4

TITRE : Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale

ANNEXES :

Annexe 1 : Guide de lecture des dossiers de dénonciation obligatoire

Annexe 2 : Trames d'audition

Annexe 3 : Modèles de soit-transmis

Annexe 4 : Les conséquences de la fraude fiscale

Annexe 5 : Fiches d'informations complémentaires à la dénonciation obligatoire des faits de fraude fiscale

En diminuant les capacités financières et redistributives de l'Etat et en créant une inégalité de fait devant l'impôt, la fraude fiscale porte une atteinte grave au pacte social.

La lutte contre la fraude fiscale représente un enjeu majeur pour l'autorité judiciaire, dont le rôle dans la répression des auteurs de fraude fiscale s'est progressivement renforcé.

Ainsi, la loi n°2018-898 relative à la lutte contre la fraude du 23 octobre 2018 a encore élargi le champ d'intervention de l'autorité judiciaire en matière de fraude fiscale en prévoyant la dénonciation obligatoire de certains faits par l'administration fiscale. Concomitamment, elle a fourni de nouveaux outils aux juridictions, tels la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC), et la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP). Elle a également conduit à durcir les amendes encourues ainsi qu'à rendre obligatoire la peine d'affichage des condamnations pour fraude fiscale. Enfin, elle a permis la création du service d'enquêtes judiciaires des finances (SEJF).

Cette évolution s'inscrit dans la continuité de plusieurs réformes qui ont considérablement renforcé le dispositif judiciaire en matière de lutte contre la fraude fiscale et son blanchiment au cours de la dernière décennie.

En accompagnant les efforts déployés par les instances internationales, notamment l'OCDE¹ et l'Union européenne², pour instituer un échange automatique d'informations entre États en matière fiscale, ces évolutions offrent au ministère public les moyens juridiques d'une réponse appropriée aux atteintes aux finances publiques.

Durant l'année 2020, 823 dossiers ont fait l'objet d'une dénonciation obligatoire aux parquets par les différents services de l'administration fiscale. À ces dénonciations obligatoires se sont ajoutées 408 plaintes après avis favorable de la commission des infractions fiscales (CIF)³ ainsi que 41 plaintes sur présomptions caractérisées de fraude fiscale⁴. Par comparaison, en 2018, 823 dossiers au total étaient transmis par la direction générale des finances publiques (DGFIP).

Bien que significative, notamment dans les ressorts déjà destinataires d'un nombre important de plaintes, cette augmentation liée à l'entrée en vigueur du dispositif de dénonciation obligatoire ne doit pas conduire à remettre en cause les préconisations de la [circulaire commune du 22 mai 2014](#).

En effet, par l'institution de critères légaux de dénonciation obligatoire en référence à des seuils de droits éludés et de pénalités encourues⁵, le législateur a entendu continuer de réserver l'intervention de la justice pénale aux cas de fraudes les plus significatifs.

¹ [Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers du 29 octobre 2014](#).

² [Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011](#) dite directive « DAC » relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

³ L'avis conforme de la CIF demeure obligatoire pour les plaintes déposées par l'administration fiscale portant sur des faits autres que ceux donnant lieu à dénonciation obligatoire au parquet.

⁴ En 2019, 965 dénonciations obligatoires, 672 plaintes CIF et 41 plaintes sur présomptions caractérisées de fraude fiscale ont été transmises.

⁵ Une fiche FOCUS relative aux majorations fiscales sera prochainement diffusée.

La présente circulaire fixe les lignes directrices de la politique pénale en matière de fraude fiscale dans le cadre juridique renouvelé issu de la loi du 23 octobre 2018. Elle complète ainsi la [circulaire interministérielle du 7 mars 2019](#).

Cette politique pénale se décline selon trois axes : la mobilisation de l'ensemble des juridictions dans la lutte contre la fraude fiscale (I), le déploiement de stratégies d'enquête efficaces (II) et une répression pénale renforcée (III).

Sommaire

I. Mobiliser l'ensemble des juridictions dans la lutte contre la fraude fiscale	4
A. Les juridictions non spécialisées	4
1. <i>L'instauration d'un contexte local favorable à la lutte contre la fraude fiscale</i>	4
2. <i>La réactivité attendue des parquets</i>	4
B. Les juridictions spécialisées	5
1. <i>Les JIRS et la JUNALCO : une expertise de la criminalité organisée à valoriser</i>	5
2. <i>Le PNF : un rôle central dans la lutte contre la grande délinquance fiscale</i>	6
II. Déployer des stratégies d'enquête pour un traitement efficace de la fraude fiscale	7
A. Le traitement préalable par le ministère public	7
1. <i>Les échanges opérationnels avec l'administration fiscale</i>	7
2. <i>La rationalisation des investigations et de leur suivi</i>	8
B. L'attention portée au volet patrimonial et social des enquêtes	8
1. <i>Les investigations patrimoniales</i>	8
2. <i>Le recours à la procédure commerciale</i>	9
C. Le recours aux moyens d'investigations spécialisés.....	9
1. <i>Les assistants spécialisés</i>	9
2. <i>Les agents de la DGFIP dans les services d'enquête spécialisés</i>	10
III. Déterminer le mode de poursuite adapté, pour une répression renforcée	10
A. Les nouveaux modes de poursuite de la fraude fiscale	10
1. <i>La CRPC</i>	10
2. <i>La CJIP</i>	11
B. Le renforcement de la sanction pénale.....	12
1. <i>L'affirmation des possibilités de cumul des sanctions administratives et pénales</i>	12
2. <i>Le durcissement des peines encourues</i>	13

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

A. Les juridictions non spécialisées

1. L'instauration d'un contexte local d'échanges favorable à la lutte contre la fraude fiscale

Destinataires de la majorité des dossiers adressés à l'autorité judiciaire par l'administration fiscale, les parquets près les tribunaux judiciaires non spécialisés constituent le niveau pertinent de traitement de la plupart des dossiers de fraude fiscale.

Le traitement diligent des dénonciations obligatoires et des plaintes doit pouvoir s'appuyer sur l'action dans les parquets des **référénts fraude fiscale** instaurés par la [circulaire commune du 7 mars 2019](#). Ces derniers ont vocation à connaître de l'ensemble des dossiers en provenance de l'administration fiscale et à être identifiés comme l'interlocuteur habituel du représentant de partie civile au sein des services concernés. Les référénts fraude fiscale peuvent également utilement contribuer à la sensibilisation des services d'enquête⁶ quant à la nécessité d'un traitement réactif et efficace des procédures.

Le **comité opérationnel départemental anti-fraude (CODAF)** – support privilégié d'échange d'informations sur les fraudes aux finances publiques – doit quant à lui notamment permettre, en lien avec les services de l'administration fiscale associés localement, de faire émerger des axes⁷ et cibles de contrôle partagés par les services fiscaux, le parquet et les services d'enquête.

2. La réactivité attendue des parquets

Les procureurs de la République doivent s'assurer d'une réponse dynamique aux signalements, dénonciations obligatoires et plaintes transmises par l'administration fiscale. A cette fin, la présente circulaire détaille les stratégies d'enquête pouvant être déployées au service d'un traitement efficace de la fraude fiscale⁸.

En outre, une attention particulière et une grande réactivité sont attendues dans la prise en compte des transmissions de TRACFIN portant sur des faits de blanchiment de fraude fiscale, auxquels il pourra être, le cas échéant, appliqué un traitement « accéléré » spécifique⁹.

Enfin, le degré élevé de gravité et de complexité de certains faits dénoncés par l'administration fiscale, quel que soit le mode de saisine employé¹⁰, doit par ailleurs appeler le cas échéant une information rapide des juridictions spécialisées, JIRS, JUNALCO et PNF, dans leurs champs de compétences respectifs.

⁶ Le cas échéant par des formations ou interventions auprès des officiers de police judiciaire.

⁷ La [circulaire du Premier ministre du 27 avril 2021](#) sur le nouveau dispositif interministériel de coordination en matière de lutte contre la fraude aux finances publiques présente les différentes priorités assignées aux CODAF.

⁸ Voir infra II.

⁹ Voir sur ce point la pratique mise en avant par la [Dépêche DACG du 11 décembre 2020 relative à la lutte contre le blanchiment de fonds](#), sur le traitement des signalements TRACFIN visant des sociétés éphémères (page 3).

¹⁰ [Articles 40 du code de procédure pénale](#), plaintes après avis favorable de la CIF, plaintes pour présomptions caractérisées de fraude fiscales, dénonciations obligatoires.

B. Les juridictions spécialisées

1. Les JIRS et la JUNALCO : une expertise de la criminalité organisée à valoriser

Les saisines des JIRS en matière de fraude fiscale ou de blanchiment de ce délit sont aujourd'hui limitées.

Au regard de la présence au sein de celles-ci d'assistants spécialisés en matière fiscale, de leur compétence en matière de traitement de la grande délinquance économique et financière et de leur maîtrise des mécanismes d'entraide internationale, la saisine des JIRS doit cependant être envisagée dans chaque dossier transmis par l'administration fiscale relevant des critères de la "*grande complexité*" et plus particulièrement lorsque :

- la fraude visée relève d'un montage complexe appelant des investigations importantes dans un cadre judiciaire, notamment lorsqu'elle présente des éléments d'extranéité justifiant un recours accru à l'entraide pénale internationale ;
- des schémas de fraude relevant de l'escroquerie fiscale sont portés à la connaissance d'un ou plusieurs parquets de leur ressort par le biais de signalements fondés sur [l'article 40 du code de procédure pénale](#)¹¹ ;
- des liens avec des réseaux de criminalité organisée ou des infractions connexes relevant de la criminalité organisée paraissent pouvoir être établis. Il en sera ainsi d'éventuelles plaintes ou dénonciations obligatoires visant des personnes connues pour leurs liens avec des organisations criminelles ou laissant soupçonner des pratiques importantes de travail illégal en bande organisée¹² ou encore portant sur des réseaux organisés de blanchiment polyvalents.

En outre, la loi n° 2019-222 du 23 mars 2019 de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice a conféré une compétence nationale concurrente à la juridiction nationale chargée de la lutte contre la criminalité organisée (JUNALCO) pour les affaires de "*très grande complexité*", notamment en matière fiscale. La [circulaire du garde des sceaux du 17 décembre 2019](#) a détaillé les critères devant conduire à la saisine de celle-ci ainsi que l'articulation de sa compétence avec celles des JIRS.

Dans les champs de compétence concurrente du PNF et de la JUNALCO¹³, la compétence de la JUNALCO pourra être privilégiée dans les dossiers portant sur des agissements résultant de l'action planifiée et concertée d'une organisation ou d'un groupe criminel structuré (activités de type mafieux).

¹¹ Les dossiers d'[escroqueries à la TVA de type carrousel](#), les [fraudes à la TVA sur la marge](#), ou encore les escroqueries au crédit impôt recherche constituent des exemples de dossiers qui, lorsqu'ils ne relèvent pas de la « très grande complexité » peuvent faire utilement l'objet d'un traitement par les JIRS.

¹² Notamment commis dans le cadre de réseaux de sociétés éphémères, impliquant un recours important à la fraude au détachement ou encore comportant un volet de traite des êtres humains par le travail.

¹³ En matière fiscale tant la JUNALCO que le PNF sont compétents pour les délits de fraude fiscale en bande organisée, de blanchiment en bande organisée de fraude fiscale, d'escroqueries à la TVA en bande organisée et de blanchiment simple ou aggravé de ce délit, ainsi que pour les associations de malfaiteurs des infractions précitées puni de dix années d'emprisonnement.

2. Le PNF : un rôle central dans la lutte contre la grande délinquance fiscale

Le parquet national financier est l'interlocuteur judiciaire naturel des directions nationales de contrôle fiscal de la DGFIP ainsi que des services enquêteurs à compétence nationale intégrant des officiers fiscaux judiciaires (OCLCIFI, SEJF). Il a vocation à connaître, dans son champ de compétence défini par l'[article 705 du code de procédure pénale](#), des dossiers les plus complexes de fraude fiscale et de blanchiment de ce délit¹⁴. A ce titre, doivent constituer des axes prioritaires de l'action du PNF :

- le traitement de la fraude fiscale sophistiquée des personnes physiques, consistant en une dissimulation d'actifs ou de patrimoine à l'étranger, particulièrement lorsqu'elle est susceptible de provoquer un fort retentissement national ou international, ou lorsqu'elle s'inscrit dans le cadre de révélations d'ampleur (dossiers « leaks », « papers ») appelant une réponse harmonisée sur le territoire ;
- la poursuite des fraudes de haute technicité et de grande ampleur commises par les personnes morales (problématiques de prix de transfert, d'abus de droit, d'établissement stable) ;
- 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.

La compétence du PNF en matière d'escroquerie à la TVA pourra en revanche trouver à s'exercer de façon plus résiduelle, en raison du partage de celle-ci avec les JIRS, la JUNALCO et le parquet européen¹⁵.

Le PNF est rendu destinataire par l'administration fiscale de l'ensemble des plaintes sur présomptions caractérisées de fraude fiscale¹⁶. Il lui appartient de se dessaisir dans de brefs délais, le cas échéant au profit de la JIRS territorialement compétente, lorsque les dossiers ne lui apparaissent pas répondre pas aux critères de complexité justifiant qu'il demeure saisi.

¹⁴ Voir [circulaire du 31 janvier 2014](#) de politique pénale relative au procureur de la République financier.

¹⁵ Compétent en matière de fraude à la TVA lorsque les faits « ont un lien avec le territoire de deux États membres ou plus et entraînent un préjudice d'un montant total d'au moins 10 millions d'euros » en application du [Règlement \(UE\) 2017/1939 du Conseil du 12 octobre 2017 mettant en œuvre une coopération renforcée concernant la création du Parquet européen](#)

¹⁶ Déposées par l'administration fiscale en application du 5^{ème} alinéa du II de l'[article L. 228 du livre des procédures fiscales](#).

II. Déployer des stratégies d'enquête pour un traitement efficace de la fraude fiscale

A. Le traitement préalable par le ministère public

1. Les échanges opérationnels avec l'administration fiscale¹⁷

Dans l'objectif d'un traitement dynamique des dossiers transmis, les procureurs de la République sont invités à mettre en place avec l'administration fiscale des rencontres opérationnelles régulières. Ce cadre de discussion constitue, dans les juridictions l'ayant déjà expérimenté, un complément utile au dossier de dénonciation obligatoire et une aide précieuse à la direction d'enquête.

Ces rencontres peuvent en effet être l'occasion d'échanger sur :

- les éventuels contentieux administratifs en cours et/ou les dégrèvements éventuellement obtenus ;
- les transactions conclues ou envisagées par l'administration fiscale et le règlement éventuel des droits et pénalités ;
- les éventuelles mesures conservatoires prises par l'administration fiscale ;
- la sensibilité particulière de certains dossiers (procédé de fraude inhabituel, ampleur du préjudice, caractère sériel, exemplarité, etc.) ;
- l'intention ou non de l'administration fiscale de se constituer, à terme, partie civile¹⁸.

Elles constituent également le format adapté pour s'accorder sur l'établissement, par les services fiscaux, d'une fiche d'accompagnement des dossiers de dénonciation obligatoire le justifiant. Cette fiche, constituée d'informations complémentaires émanant de l'administration fiscale, ne revêt pas de caractère automatique. Elle a pour objet d'aider les parquets, ainsi que les services d'enquête, à appréhender de manière plus aisée certains dossiers pour apprécier la matérialité et l'intentionnalité des infractions commises en matière de fraude fiscale¹⁹. Les affaires concernées seront celles qui présenteront des circonstances particulières ou révéleront une fraude fiscale grave ou complexe.

La circulaire commune du 7 mars 2019 dresse la liste des pièces issues de la procédure administrative constituant les dénonciations obligatoires²⁰. Désormais la réponse du contribuable à la proposition de rectification sera également systématiquement jointe à ces documents. Tout document complémentaire pourra néanmoins, lorsqu'il s'avèrera nécessaire

¹⁷ Une fiche FOCUS sur le cadre juridique global des échanges d'informations entre l'autorité judiciaire et l'administration fiscale sera prochainement diffusée.

¹⁸ Étant précisé que la décision appartient à la DGFiP, sur proposition de la DDFIP locale, en relation avec le procureur de la République.

¹⁹ Voir annexe 4. Le contenu des fiches est articulé autour d'une description succincte et objective du procédé de fraude, de renseignements généraux concernant le contribuable (et ses dirigeants pour les personnes morales) permettant d'éclairer le parquet sur l'environnement du dossier, et de renseignements relatifs au contrôle faisant l'objet de la dénonciation obligatoire (suites du contrôle après réponse aux observations du contribuable et situation du recouvrement).

²⁰ Il s'agit d'un courrier d'accompagnement, de la proposition de rectification définitive et de la réponse de l'administration fiscale aux observations du contribuable.

à l'enquête, être requis auprès de l'administration fiscale sur le fondement de l'[article 77-1-1 du code de procédure pénale](#).

Pour faciliter l'appréhension des dossiers de fraude fiscale est annexé à la présente circulaire un **guide de lecture des dénonciations obligatoires**²¹.

2. La rationalisation des investigations et de leur suivi

Une réponse pénale efficace dans un contexte d'effectifs limités d'enquêteurs spécialisés suppose, pour les magistrats du ministère public, d'évaluer préalablement les dossiers et de fixer des directives précises d'enquête au moyen, notamment, d'un soit-transmis détaillé.

A ce titre et afin de faciliter et d'uniformiser sur leur ressort les pratiques des services d'enquête, les parquets peuvent recourir au modèle de soit-transmis et aux trames d'auditions mis à leur disposition par la direction des affaires criminelles et des grâces²².

La pratique consistant à inscrire le suivi des dossiers de fraude fiscale dans un dispositif de type « bureau des enquêtes » est par ailleurs vivement encouragée.

Le tableau de suivi des échanges d'informations, annexé à la circulaire commune du 7 mars 2019 précitée, dont il convient de rappeler qu'il doit être actualisé, y compris sur les suites judiciaires, constitue pour le procureur de la République un outil pertinent d'évaluation du traitement judiciaire de la fraude fiscale sur son ressort. Son contenu peut en outre servir de base à un suivi par le parquet des enquêtes en cours.

B. L'attention portée au volet patrimonial et social des enquêtes

1. Les investigations patrimoniales

Lorsque la nature des dossiers et, notamment, l'ampleur de la fraude, le profil ou le patrimoine de l'auteur, le justifient, des saisies en valeur doivent être envisagées au plus tôt pendant l'enquête. Ces mesures peuvent s'appuyer sur le chiffrage préalable de la fraude²³ réalisé par l'administration fiscale, étant précisé que la jurisprudence retient, s'agissant du produit direct ou indirect du délit de fraude fiscale, le montant de l'impôt éludé et non celui de l'ensemble des sommes dissimulées ([Cass. Crim. 11 septembre 2019, n°18.81-040](#)).

Les investigations patrimoniales incluront à cette fin des recherches au sein des fichiers de l'administration fiscale dont l'accès a été progressivement étendu aux enquêteurs (FICOBA, FICOVIE) et feront, lorsque les dossiers le justifieront, l'objet d'enquêtes approfondies pouvant au besoin être confiées à des services spécialisés (GIR, PIAC).

²¹ Annexe 1 de la présente circulaire. Une fiche FOCUS sur les majorations fiscales sera prochainement diffusée.

²² Annexes 2 et 3 de la présente circulaire.

²³ Sur l'évaluation du produit de l'infraction de fraude fiscale voir également la fiche 1.1.4 du [guide des saisies et confiscations](#).

Une fois la saisie opérée, il conviendra pour le ministère public de veiller à ce que la confiscation soit effectivement requise au stade du jugement. A l'occasion de ces réquisitions, il pourra utilement être rappelé que le principe de proportionnalité ne peut faire obstacle à la confiscation d'un bien dès lors que celui-ci constitue le produit de l'infraction, et ce, que sa saisie soit intervenue en nature ou en valeur²⁴.

En tout état de cause, une meilleure identification des biens saisis par la constitution systématique d'une **cote patrimoniale** dès le stade de l'enquête, le recours à des **réquisitions écrites** du ministère public dans les dossiers complexes, la pratique de la **signalisation des saisies sur le dossier** physique de la procédure ainsi que sur le rôle d'audience, sont autant de gages d'efficacité pour faire face aux exigences de plus en plus importantes qui s'imposent à la motivation des décisions de confiscations.

2. Le recours à la procédure commerciale

Lorsqu'une fraude à l'impôt sur les sociétés ou à la TVA est en cause, et tout particulièrement en cas d'opposition à contrôle fiscal, il conviendra de procéder à des vérifications préalables sur l'entreprise concernée, son dirigeant, ainsi que ses associés.

Pourront être mobilisés à cette fin les accès ouverts aux magistrats au registre des commerces et sociétés (RCS) ainsi qu'au fichier national des interdits de gérer (FNIG)²⁵.

Le cas échéant, le parquet pourra ainsi saisir le tribunal de commerce en vue de l'ouverture d'une procédure collective et d'une éventuelle liquidation, dans le but d'éviter des préjudices plus importants pour les finances publiques.

Les sanctions personnelles pouvant être prononcées dans ce cadre à l'encontre du gérant, de droit comme de fait, constituent également un axe de travail pertinent pour le ministère public dans la lutte contre la fraude fiscale.

C. **Le recours aux moyens d'investigations spécialisés**

1. Les assistants spécialisés

Les assistants spécialisés détachés ou mis à disposition par l'administration fiscale permettent aux juridictions spécialisées de disposer de fines capacités d'analyse tant des informations transmises par la DGFIP, que des éléments collectés par les services enquêteurs ou obtenus par le biais de l'entraide pénale internationale.

Leur présence aux côtés des magistrats du ministère public doit permettre à ces derniers d'envisager plus facilement l'éventuelle extension, *ab initio*, ou au cours des investigations, du périmètre de l'enquête à la fraude constatée sur d'autres périodes ou d'autres impôts ainsi qu'aux délits connexes (blanchiment, faux, abus de biens sociaux)²⁶.

²⁴ [Cass. crim. 3 mai 2018, n°17-82.098](#) ; [Cass. crim. 5 janvier 2017, n°16-80.275](#) ;

²⁵ Les informations accessibles et les modalités d'accès à ces fichiers sont précisées par le DACG FOCUS sur les fichiers et registres tenus par les greffiers des tribunaux de commerce.

²⁶ L'article 6 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude ouvrant un droit d'accès direct des assistants spécialisés détachés ou mis à disposition par l'administration fiscale à quatre applications

L'[article 706 du code de procédure pénale](#) leur permet également d'apporter un appui technique aux officiers de police judiciaire.

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

Deux services à compétence nationale²⁷ accueillent des officiers fiscaux judiciaires dont le champ de compétence matérielle est défini par l'[article 28-2 du code de procédure pénale](#). Cette compétence s'étend à la recherche et à la constatation, sur l'ensemble du territoire national, des infractions prévues par les articles 1741 et 1743 du code général des impôts et le blanchiment de ces infractions lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que les infractions prévues par ces articles résultent d'une des conditions prévues aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales, ainsi que des infractions qui leur sont connexes.

Les groupements interministériels de recherche (GIR) disposent également d'agents de la DGFIP qui leurs sont rattachés et peuvent constituer, dans le cadre de leur mission de lutte contre l'économie souterraine, un appui pertinent dans certains dossiers, notamment sur le plan des investigations patrimoniales.

III. Déterminer le mode de poursuite adapté, au service d'une répression renforcée

A. Les nouveaux modes de poursuite de la fraude fiscale

1. La CRPC

En ouvrant la possibilité de recourir à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) pour la poursuite du délit de fraude fiscale, le législateur a entendu permettre au procureur de la République une répression plus rapide et plus efficace de ce délit.

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.

Pour les dossiers d'enquêtes préliminaires initialement contestés, une ouverture au contradictoire en application de l'[article 77-2 du code de procédure pénale](#) dans le cours de la procédure, accompagnée ou suivie d'une proposition de CRPC au conseil du mis en cause, pourra permettre de faciliter le recours à ce mode de poursuite.

(FICOBA, FICOVIE, BNDP, PATRIM) a été mis en œuvre par une convention passée avec la Direction générale des finances publiques.

²⁷ Le service d'enquête judiciaire des finances (SEJF) et la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) de l'OCLCIFI.

2. La CJIP

La convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) est applicable en matière de fraude fiscale et de blanchiment de fraude fiscale en application de l'[article 41-1-2 du code de procédure pénale](#).

L'opportunité de mettre en œuvre une CJIP pourra s'apprécier en fonction de plusieurs critères relatifs à la personne morale mise en cause :

- antécédents ;
- contexte de révélation des faits, et notamment le caractère volontaire de la révélation ;
- degré de coopération avec l'autorité judiciaire et avec l'administration fiscale dont la personne morale fait preuve.

En raison de sa relative complexité d'utilisation, impliquant une phase de négociation, la détermination d'une amende transactionnelle adaptée, ainsi qu'une bonne articulation avec l'administration fiscale, le recours à la CJIP doit être envisagé en priorité dans des dossiers à fort enjeu financier.

Le PNF disposant à la fois d'une compétence nationale concurrente et d'une expérience dans la conclusion des CJIP, le parquet qui envisage la conclusion d'une telle convention pourra utilement prendre une attache préalable avec celui-ci²⁸, afin que ce dernier examine, le cas échéant, l'opportunité d'exercer sa compétence ou puisse apporter, à la demande du parquet concerné, un soutien technique.

La vigilance des parquets est particulièrement appelée sur le recours à la CJIP consécutif au dépôt d'une plainte pour présomptions caractérisées de fraude fiscale.

Dans cette hypothèse, il apparaît nécessaire que la conclusion d'une telle convention n'intervienne qu'à l'issue d'investigations judiciaires permettant d'asseoir clairement les manquements reprochés et de chiffrer précisément l'avantage tiré de l'infraction.

La nécessaire coordination de l'action judiciaire avec celle de l'administration fiscale implique en tout état de cause des échanges avec cette dernière, victime de la fraude, dans le processus de CJIP. Ces échanges doivent intervenir le plus en amont possible et permettre, une fois le chiffrage de l'impôt élué établi, d'envisager un règlement coordonné des procédures fiscales et pénales. Un règlement global fiscal et pénal des dossiers donnant lieu à une CJIP doit en effet être privilégié par les parquets.

Si la requête en validation de la convention devant le président du tribunal judiciaire doit systématiquement être adressée à l'administration fiscale afin que celle-ci puisse être représentée à l'audience conformément à l'[article 41-1-2 du code de procédure pénale](#), il ne saurait toutefois être prévu, par la convention elle-même, de réparation du dommage causé à l'administration fiscale du fait de la commission d'un délit de fraude fiscale, cette réparation étant assurée par les majorations fiscales²⁹.

²⁸ pr-financier.tj-paris@justice.fr

²⁹ [Cass. Crim., 17 avril 1989, pourvoi n° 88-81.189](#) « par application de l'article L 232 du Livre des procédure fiscales, la constitution de partie civile devant la juridiction correctionnelle sur des poursuites exercées pour les infractions visées

Il en est autrement pour le délit de blanchiment de fraude fiscale pouvant donner lieu à indemnisation du préjudice subi par l'Etat.

B. Le renforcement de la sanction pénale

1. L'affirmation des possibilités de cumul des sanctions administratives et pénales

Le Conseil constitutionnel s'est prononcé à plusieurs reprises sur la constitutionnalité des [articles 1729 et 1741 du code général des impôts](#), qui permettent le cumul des sanctions fiscales et pénales en matière de fraude fiscale³⁰ en émettant trois réserves d'interprétation, dont l'une porte sur l'application de ce cumul aux seuls faits les plus graves.

La Cour de cassation s'est quant à elle prononcée sur la mise en œuvre de cette réserve d'interprétation par plusieurs arrêts en date du 11 septembre 2019³¹, et a indiqué que les critères devant être retenus pour apprécier la gravité des faits dans les cas d'espèce examinés étaient ceux fixés par le Conseil constitutionnel à savoir, notamment, le montant des droits fraudés, la nature des agissements ou les circonstances de leur intervention³².

En cas de sanction fiscale préalable aux poursuites pénales, l'absence de respect du critère de gravité doit conduire le juge, même d'office, à prononcer la relaxe du prévenu, en l'absence de tout fondement légal par effet de la réserve. Les parquets peuvent dès lors procéder, sur ce motif, au classement sans suite des seules affaires ayant déjà conduit à l'application de pénalités fiscales³³ et dont il apparaît à l'évidence qu'elles ne remplissent pas les critères susvisés. Ce cas de figure paraît néanmoins devoir demeurer marginal en raison du contrôle exercé par la CIF sur les plaintes, et des critères de transmission fixés par la loi pour les dénonciations obligatoires.

La loi du 23 octobre 2018 a par ailleurs réintroduit la possibilité, pour l'administration fiscale, de transiger avec le contribuable, même en cas de plainte ou de dénonciation obligatoire le concernant. La conclusion d'une transaction fiscale n'éteint cependant pas l'action publique et ne doit pas, à l'instar d'un paiement spontané des droits éludés, conduire le ministère public à écarter de façon systématique des poursuites pénales.

au Code général des impôts, permet à l'administration fiscale de suivre la procédure et d'y intervenir dans l'intérêt du fisc mais ne lui ouvre pas le droit de demander, pour le préjudice causé au Trésor public par la fraude, une réparation distincte de celle qui est assurée par les majorations et amendes fiscales ;» (voir aussi en ce sens [Cass. Crim., 8 novembre 2017, pourvoi n° 17-82.968](#))

³⁰ 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)

³¹ 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](#). Voir également la [note explicative](#) de la Cour de cassation sur ces arrêts.

³² Il peut notamment s'agir des circonstances aggravantes de la fraude fiscale prévues par l'[article 1741 du code général des impôts](#).

³³ La réserve du Conseil constitutionnel ne s'applique au dirigeant de personne morale que lorsque celui-ci justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale pour les faits objets des poursuites. ([Cass. Crim., 24 juin 2020, n°19-81.134](#)).

Enfin, la circulaire du 7 mars 2019 indique que l'administration fiscale appréciera, en cas de poursuites exercées à la suite d'une dénonciation obligatoire, l'opportunité de se constituer partie civile à l'audience. Outre son rôle de soutien à l'action publique, la constitution de partie civile de l'administration fiscale à l'audience permet à cette dernière de solliciter le prononcé de la solidarité fiscale en application de [l'article 1745 du code général des impôts](#)³⁴. La condamnation au paiement solidaire des impositions fraudées et pénalités fiscales y afférentes constitue une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public et non une peine³⁵.

2. Le durcissement des peines encourues

En application de l'article 23 de la loi du 23 octobre 2018, le montant de l'amende prononcée pour le délit de fraude fiscale, peut être porté, au-delà des montants fixes encourus³⁶, au double du produit tiré de l'infraction.

Par ailleurs, le législateur a prévu en matière de fraude fiscale le prononcé obligatoire, sauf décision spécialement motivée du tribunal en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur, de deux peines complémentaires :

- la peine d'affichage et de diffusion de la décision de toute condamnation prononcée du chef de fraude fiscale, simple ou aggravée, prévue au onzième alinéa de [l'article 1741 du code général des impôts](#) ;
- la peine d'inéligibilité prévue par [l'article 131-26-2 du code pénal](#) en cas de condamnation du chef de fraude fiscale lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou lorsqu'ils résultent de l'un des comportements mentionnés aux 1° à 5° du II de [l'article L. 228 du livre des procédures fiscales](#), ainsi que des chefs de recel ou blanchiment de ces faits. Cette peine est également encourue en cas de condamnation pour des faits d'escroquerie.

En raison de l'atteinte portée au pacte social et au trouble à l'ordre public économique découlant de la fraude fiscale, il conviendra de veiller à requérir ces deux peines complémentaires.

Afin de faciliter le prononcé de la peine d'affichage et de diffusion, il pourra utilement être versé au dossier des réquisitions écrites portant précisément sur les modalités requises pour cette peine (contenu diffusée, support de diffusion, etc.).

³⁴ La solidarité, prévue à [l'article 1745 du code général des impôts](#), ne peut être prononcée par les juridictions répressives qu'à la requête de l'administration fiscale ([Cass. Crim., 18 septembre 2002, n° 01-87.824](#) ; [Cass. Crim. 15 juin 2005, 04-86.254](#))


³⁵ [Cass. Crim. 24 juin 2020, n°19-81.134](#) statuant sur l'inapplicabilité du principe de nécessité des peines, et donc des réserves du Conseil constitutionnel, au cas de prononcé de la solidarité à l'encontre d'un dirigeant de personne morale (qui n'est donc pas le contribuable visé initialement).

³⁶ 500 000 euros pour la fraude fiscale simple et 3 000 000 d'euros pour la fraude fiscale aggravée.

Je vous saurais gré de bien vouloir me tenir informé, sous le timbre du [bureau du droit économique, financier et social, de l'environnement et de la santé publique](#) de toute difficulté qui pourrait survenir dans la mise en œuvre de la présente circulaire³⁷.

Je vous remercie également de bien vouloir **me faire parvenir annuellement, par cour d'appel, et pour la première fois dans le courant du mois de janvier 2022**, les tableaux de suivis des échanges avec l'administration fiscale complétés notamment des suites judiciaires, sous le timbre du bureau compétent.

Le directeur des affaires criminelles et des grâces



Olivier CHRISTEN

³⁷ Une instruction de la DGFIP à ses services sera diffusée dans le prolongement de la présente circulaire.