RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-40-10-10-15-20190627
Date de publication : 27/06/2019

CF - Infractions et sanctions pénales - Poursuites correctionnelles - Délit général de fraude fiscale - Dénonciations obligatoires de faits de fraude fiscale

Positionnement du document dans le plan :

Sommaire :

I. Le champ d'application des dénonciations obligatoires
A. Cas général
1. Des faits examinés dans le cadre du pouvoir de contrôle de l'administration
2. Des droits rappelés supérieurs à 100 000 € ayant fait l'objet de majorations
a. L'appréciation du seuil de 100 000 €
b. L'application des majorations fiscales
c. La condition de réitération en cas d'application des majorations de 40 %
d. Date de la dénonciation
B. Cas de contribuables relevant de la Haute Autorité pour la Transparence de la Vie Publique (HATVP)
C. Exclusion des démarches de régularisation
II. La mise en œuvre du dispositif
A. Les modalités de dénonciation
1. Les pièces transmises
2. Le destinataire de l'envoi
B. Les suites des dénonciations
1. Suites judiciaires
2. 2. L'action de l'administration fiscale

I. Le champ d'application des dénonciations obligatoires

1

L'article 36 de la loi n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude rend obligatoire la dénonciation au procureur de la République des contrôles fiscaux ayant conduit à des rappels d'impôt supérieurs à 100 000 € et assortis des majorations fiscales les plus importantes ((LPF) livre des procédures fiscales, art. L 228 au I)

A. Cas général

10

L'administration est tenue de dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle prévu à l'article L. 10 du LPF qui ont conduit à l'application, sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 € :

1° Soit de la majoration de 100 % prévue à l'article 1732 du code général des impôts (CGI) (opposition à contrôle fiscal) ;

2° Soit de la majoration de 80 % prévue au c du 1 de l'article 1728 du CGI (activité occulte), aux b ou c de l'article 1729 du CGI (abus de droit ou manoeuvres frauduleuses), au I de l'article 1729-0 A du CGI (défaut de déclaration d'avoirs financiers détenus à l'étranger) ou au dernier alinéa de l'article 1758 du CGI (trafics illicites) ;

3° Soit de la majoration de 40 % prévue au b du 1 de l'article 1728 du CGI (défaut de déclaration dans les trente jours d'une mise en demeure) ou aux a ou b de l'article 1729 du CGI (manquement délibéré ou abus de droit), lorsqu'au cours des six années civiles précédant son application le contribuable a déjà fait l'objet lors d'un précédent contrôle de l'application des majorations mentionnées aux 1°, 2° et 3° du I de l'article L. 228 du LPF ou d'une plainte de l'administration.

1. Des faits examinés dans le cadre du pouvoir de contrôle de l'administration

20

En application des alinéas 1 et 2 de l'article L. 10 du LPF, l'administration peut contrôler les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances. Ce contrôle peut également s'étendre aux documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements ou d'acquitter tout ou partie d'une imposition au moyen d'une créance sur l'État.

Le dispositif de dénonciation obligatoire au parquet, qui vise les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle prévu à l'article L. 10 du LPF concerne donc, en principe, les contrôles quelle que soit leur forme.

2. Des droits rappelés supérieurs à 100 000 € ayant fait l'objet de majorations

a. L'appréciation du seuil de 100 000 €

30

Lorsque l'exercice du contrôle a permis la constatation d'une inexactitude, d'une omission ou d'une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts ou taxes, l'administration procède à des rectifications selon une procédure contradictoire ou d'imposition d'office.

Pour faire l'objet d'une dénonciation, sont pris en compte l'ensemble des droits rappelés dans le cadre d'une procédure de contrôle dont a fait l'objet un même contribuable.

En cas de rappels d'impôt de nature différente (impôt sur les sociétés (IS) et taxe sur la valeur ajoutée (TVA) par exemple) issu d'un même contrôle, les droits rappelés pénalisés sont cumulés pour apprécier le seuil de 100 000 €.

40

S'agissant des sociétés de personnes, le seuil de 100 000 € s'apprécie, le cas échéant au niveau de la société pour les impositions qui lui sont propres (TVA par exemple) et au niveau de chacun des associés, s'agissant de l'impôt sur le revenu (IR), dès lors que ces derniers sont informés, en ce qui les concerne, des conséquences financières du contrôle de la société de personnes, par la mise en œuvre d'un contrôle sur pièces. En présence de contribuables distincts, les rappels d'impôt pénalisés (TVA et IR par exemple) ne se cumulent donc pas.

50

En matière de contrôle fiscal externe (vérification de comptabilité, examen de comptabilité ou examen de situation fiscale personnelle), ce seuil s'apprécie par procédure de contrôle résultant d'un avis de vérification, indépendamment du fait que les rectifications opérées dans le cadre dudit contrôle fassent l'objet de plusieurs propositions de rectifications (interruptives et/ou définitives).

En matière de contrôle sur pièces, le seuil de 100 000 € s'apprécie par proposition de rectification adressée au contribuable.

En revanche, il n'y a pas lieu de cumuler les rappels d'impôt résultant de contrôles successifs et de procédures de rectification distinctes, même concernant un même contribuable.

Pour la détermination du seuil, ne se cumulent pas les droits résultant d'un contrôle d'une société et les droits issus des distributions notifiées à un dirigeant et/ou associé de cette société dans la suite du contrôle de celle-ci. A contrario, si la vérification de comptabilité de la société et le contrôle sur pièces du dirigeant et/ou associé de celle-ci remplissent chacun les critères de dénonciation, le parquet est saisi des deux affaires.

b. L'application des majorations fiscales

60

L'ensemble des droits, supérieur à 100 000 €, doit avoir fait l'objet des majorations fiscales citées au I-A § 10.

70

Lorsqu'une procédure de contrôle a donné lieu à l'application de majorations de nature différente, l'appréciation du seuil s'effectue toutes majorations cumulées.

Dès qu'un contrôle donne lieu à mise en recouvrement de droits supérieurs à 100 000 € et assortis des pénalités de 80 % ou 100 %, il doit être dénoncé au parquet, peu importe qu'au delà des 100 000 €, des rappels aient également été assortis de majorations au taux de 40 %. Il n'y a pas de condition de réitération à remplir (**I-A-2-b § 80 à 110**).

> **Exemple 1** : Droits pénalisés mis en recouvrement à hauteur de 120 000 €, dont 110 000 € assortis d'une majoration de 80% (manœuvres frauduleuses) et 10 000 € assortis d'une majoration de 40% (manquement délibéré) : la condition de réitération n'est pas requise pour dénoncer le contrôle au parquet, dès lors que la majoration de 80% est appliquée sur un montant de droits supérieurs à 100 000 €.

En revanche, si les droits assortis des majorations de 80 % ou 100 % sont inférieurs à 100 000 € et que le contrôle totalise des rappels supérieurs à 100 000 € en raison d'autres rappels assortis de majorations de 40 %, le contrôle ne sera dénoncé que si la condition de réitération est remplie.

> **Exemple 2** : Droits pénalisés mis en recouvrement à hauteur de 120 000 €, dont 90 000 € assortis d'une majoration de 80% (manœuvres frauduleuses) et 30 000 € assortis d'une majoration de 40% (manquement délibéré) : la condition de réitération est requise pour dénoncer

le contrôle au parquet, car le seuil de 100 000 € n'est atteint qu'en prenant en compte les rappels assortis de la majoration au taux de 40 %.

c. La condition de réitération en cas d'application des majorations de 40 %

80

Pour l'appréciation de la condition de réitération, les antécédents fiscaux ou l'existence d'un dépôt de plainte s'apprécient au regard du contribuable faisant l'objet d'un contrôle, donc au niveau :

- soit d'une personne physique, qu'il s'agisse du contrôle d'une activité individuelle ou des revenus d'un foyer fiscal ;

- soit d'une personne morale, sans prise en compte des antécédents fiscaux du dirigeant.

90

S'agissant des particuliers, en cas de changement de situation familiale (divorce, mariage, pacs, décès etc.), la condition de réitération devra être appréciée par foyer fiscal, qui constitue le contribuable imposable et qui peut faire l'objet d'un contrôle concernant le respect des obligations fiscales relatives à la déclaration d'ensemble des revenus.

Cela étant, en cas de contrôle d'une activité individuelle, la réitération s'apprécie au niveau de l'entrepreneur individuel vérifié.

Exemple 1 :

M. et Mme A ont fait l'objet d'un examen de situation fiscale personnelle (ESFP) ; une plainte a été déposée en 2016 pour défaut de dépôt de déclaration d'ensemble des revenus. Mme A, divorcée, fait ensuite l'objet d'un contrôle sur pièces (CSP) dont les droits mis en recouvrement en 2019 sont supérieurs à 100 000 € et assortis de majorations de 40 % pour défaut de dépôt de déclaration. Le CSP ne fera pas l'objet d'une dénonciation obligatoire, le foyer fiscal de Mme A (divorcée) concerné étant différent du foyer fiscal de M et Mme A (mariés) ; cela étant, une plainte pour fraude fiscale contre Mme A peut être envisagée.

Exemple 2 :

M. B, marié, exerce une activité individuelle de conseil aux entreprises qui fait l'objet d'une vérification de comptabilité. Les droits, en matière d'impôt sur le revenu, mis en recouvrement en 2019 sont supérieurs à 100 000 € et assortis de majorations pour manquement délibéré. En 2015, un CSP des déclarations professionnelles de M. B, célibataire à l'époque, avait été effectué et avait donné lieu à la mise en recouvrement de droits (IR et TVA) assortis de majorations de 40 % pour défaut de dépôt de déclarations de TVA et de BNC. La vérification de comptabilité doit faire l'objet d'une dénonciation, la réitération étant intervenue au niveau de la personne physique, entrepreneur individuel et contribuable vérifié.

100

S'agissant des personnes morales, il n'y a réitération que si les contrôles et les mises en recouvrement (ou la plainte pour fraude fiscale) ont concerné la même entité juridique.

En présence de groupe de sociétés, l'antécédent fiscal et/ou l'existence d'un dépôt de plainte au sens de la loi s'apprécie au niveau de la société ayant fait l'objet d'une procédure de contrôle. Ainsi, en cas de contrôle d'une filiale, la réitération s'apprécie à son niveau, quand bien même les conséquences financières à l'impôt sur les sociétés sont mises en recouvrement au niveau de la

société mère du groupe.

Exemple 1 :

La société A et la société B ont fusionné pour créer la société C. La société C fait l'objet d'un contrôle dont les droits, mis en recouvrement, en N, sont supérieurs à 100 000 € et assortis de majorations de 40 %. Précédemment, en N-3, un contrôle de la société A avait donné lieu à mis en recouvrement de rappels d'impôt identiques. La société C, nouvelle personne morale issue de la fusion des sociétés A et B doit être considérée comme distincte de la société A. Il n'y a donc pas de réitération. Le contrôle de la société C ne doit pas être dénoncé. Cela étant, une plainte pour fraude fiscale visant le ou les dirigeants de la société C peut être envisagée.

Exemple 2 :

Dans le cadre d'une opération de fusion-absorption, la société A a absorbé la société B. La société A fait l'objet d'un contrôle dont les droits, mis en recouvrement, en N, sont supérieurs à 100 000 € et assortis de majorations de 40 %. Précédemment, en N-3, un contrôle de la société B avait donné lieu à mis en recouvrement de rappels d'impôt identiques. La société A doit être considérée comme une personne morale et un contribuable distinct de la société B. Il n'y a donc pas de réitération. Le contrôle de la société A ne doit pas être dénoncé. Une plainte pour fraude fiscale visant le ou les dirigeants de la société A demeure envisageable.

110

La réitération s'entend de l'application des majorations fiscales de 40 %, 80 % ou 100 % ou du dépôt d'une plainte au cours des six années civiles précédant l'application des nouvelles majorations fiscales, sans autre condition et quelque soit le quantum des droits pénalisés.

Les majorations antérieures doivent avoir été mises en recouvrement au cours des six années civiles précédentes ou, en cas de transaction, les dernières conséquences financières doivent avoir été portées à la connaissance du contribuable au cours de cette période.

Le point de départ du délai de six années civiles précédant l'application des majorations de 40 % se situe au stade de la mise en recouvrement ou, en cas de transaction avant mise en recouvrement, à la date à laquelle les dernières conséquences financières ont été portées à la connaissance du contribuable. Il ne se situe ni à la date de la proposition de rectifications ni à la date de la dénonciation.

Symétriquement, le point d'arrivée du délai est l'année au cours de laquelle les majorations fiscales d'au moins 40 %, issues du contrôle précédent ont été appliquées, c'est-à-dire l'année de leur mise en recouvrement ou, en cas de transaction avant mise en recouvrement, l'année au cours de laquelle les dernières conséquences financières ont été portées à la connaissance du contribuable.

Si, à la date de mise en recouvrement des droits et majorations du nouveau contrôle, les majorations appliquées dans le cadre du précédent contrôle, ont été déchargées, à titre définitif, dans le cadre d'un contentieux, il est préconisé de ne pas les retenir comme un antécédent fiscal au sens de la loi. Dans ce cas, il sera considéré qu'il n'y a pas réitération.

Quant à la plainte précédemment déposée à l'encontre du contribuable, elle doit avoir concerné un délit de fraude fiscale.

d. Date de la dénonciation

120

La dénonciation s'effectue au stade la mise en recouvrement.

En cas de contrôle d'une société filiale d'un groupe, les rappels d'IS sont pris en compte à son niveau dès lors qu'ils découlent des faits constatés à l'occasion de la procédure de contrôle menée à son encontre et qu'elle est le contribuable auquel les motifs de droits et de fait des rappels d'impôt et des majorations ont été notifiés. Cela étant, si les majorations fiscales sont motivées et appliquées au niveau de la filiale, la mise en recouvrement des droits et majorations s'effectue au niveau de la société-mère.

Exemple 1 : La filiale demeure déficitaire après contrôle alors que des droits sont mis en recouvrement au niveau de la société-mère, bénéficiaire .

Pour déterminer si le contrôle doit être dénoncé au procureur de la République, il doit être tenu compte des droits effectivement mis en recouvrement au niveau de la société-mère. Si, ces droits s'avèrent inférieurs à 100 000 €, aucune dénonciation ne sera effectuée.

Exemple 2 : La filiale est bénéficiaire après contrôle alors qu'aucun droit n'est mis en recouvrement au niveau de la société-mère, demeurée déficitaire.

En l'absence de rappels d'impôt effectivement mis en recouvrement, aucune dénonciation du contrôle ne sera effectuée.

130

L'application des majorations s'apprécie au stade de la mise en recouvrement des droits et majorations résultant du contrôle.

Les dégrèvements postérieurs à la mise en recouvrement sont sans incidence sur l'appréciation du seuil de déclenchement de la dénonciation au parquet.

Il en est de même des remises de majorations, accordées dans un cadre transactionnel. La conclusion d'une transaction n'exclut pas la dénonciation des contrôles remplissant les critères légaux.

Lorsqu'une transaction est conclue avant la mise en recouvrement, la condition tenant à l'application des majorations fiscales, au taux de 40 %, 80 % ou 100 %, à des droits supérieurs à 100 000 € s'apprécie à la date des dernières conséquences financières portées à la connaissance du contribuable dans le cadre de la procédure de rectification, avant la conclusion de la transaction.

B. Cas de contribuables relevant de la Haute Autorité pour la Transparence de la Vie Publique (HATVP)

140

Sont concernés :

- les députés (code électoral (C. élect.), art. LO 135-1) ;

- les sénateurs (C. élect. LO 135-1 et C. élect., art. LO 296) ;

- les membres du gouvernement (loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, art. 4) ;

- certains responsables publics (loi n°2013-907 précitée, art. 11).

Le seuil de droits rappelés a été fixé à la moitié du seuil général, soit 50 000 €, dont les modalités d'appréciation sont identiques à celles exposées aux § 30 et suivants.

En outre, pour ces contribuables, la loi ne prévoit pas de condition de réitération d'un manquement fiscal, en cas d'application des majorations de 40%.

La dénonciation est donc obligatoire dès lors que le contrôle dont a fait l'objet le contribuable a donné lieu à des droits supérieurs à 50 000 € pour lesquels des majorations fiscales de 40 %, 80 % ou 100 % ont été appliquées.

150

La qualité de contribuable soumis aux obligations prévues à l'article LO 135-1 du C. élect. et aux articles 4 et 11 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, s'apprécie, à la date d'application des majorations fiscales, c'est-à-dire au stade la mise en recouvrement ou, en cas de transaction, à la date des dernières conséquences financières portées à la connaissance du contribuable.

C. Exclusion des démarches de régularisation

160

Le dispositif de dénonciation obligatoire ne s'applique pas aux contribuables ayant déposé spontanément une déclaration rectificative.

Cette exclusion vise les contribuables qui spontanément déposent une ou plusieurs déclarations destinées à rectifier leur situation fiscale antérieure.

À cet égard, ne constitue pas une démarche spontanée, le dépôt d'une déclaration rectificative (ou initiale) alors qu'un contrôle fiscal est en cours, que le contribuable a reçu un avis de vérification ou qu'il fait l'objet d'une procédure d'enquête administrative ou judiciaire.

Ainsi, l'envoi d'une demande de renseignement caractérise l'existence d'un contrôle fiscal en cours. La taxation de la déclaration rectificative ou initiale déposée par le contribuable à la suite d'une demande de renseignements de l'administration est susceptible de donner lieu à dénonciation si les conditions légales sont remplies.

En outre, les majorations appliquées dans le cadre d'une régularisation et ayant fait l'objet d'une remise transactionnelle ne devront pas être retenues comme un antécédent fiscal pour apprécier l'existence d'une réitération. Au sens des dispositions de l'article 36 de la loi n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, la démarche de régularisation, qui ne s'apparente pas un contrôle fiscal, est exclue du dispositif de dénonciation et ne saurait donc constituer un antécédent fiscal.

II. La mise en œuvre du dispositif

A. Les modalités de dénonciation

1. Les pièces transmises

170

Sont transmis au procureur de la République :

- un courrier précisant la nature de l'infraction (défaut de déclaration ou minoration de déclaration), l'impôt concerné, le montant des droits éludés, la base légale de la majoration fiscale ainsi que son

taux et son montant, les antécédents fiscaux en cas d'application d'une majoration au taux de 40 %, et, le cas échéant, la qualité de contribuable soumis à une obligation de déclaration auprès de la HATVP ;

- la proposition de rectifications adressée au contribuable décrivant les faits, précisant les motifs de droit ayant conduit l'administration à procéder à des rehaussements d'impôts, et les motivations pour l'application de pénalités, ainsi que leurs conséquences financières ;

- la réponse aux observations du contribuable.

La transmission s'effectue exclusivement par voie dématérialisée.

2. Le destinataire de l'envoi

180

Conformément à l'article L. 231 du LPF, les poursuites en vue de l'application des sanctions pénales prévues à l'article 1741 du CGI en cas de fraude fiscale sont portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'un quelconque des impôts en cause aurait dû être établi ou acquitté, soit :

- le lieu de domicile du contribuable en matière d'IR ;

- le lieu du principal établissement en matière d'IS ou de TVA .

La dénonciation peut également être effectuée auprès du procureur de la République financier pour les cas qui relèvent de sa compétence.

B. Les suites des dénonciations

1. Suites judiciaires

190

Le procureur de la République demeure juge de l'opportunité d'engager des poursuites pénales pour fraude fiscale à l'encontre des contribuables dont les contrôles ont fait l'objet d'une dénonciation obligatoire par l'administration fiscale.

Pour apprécier les suites à donner à une dénonciation, il peut solliciter de l'administration une actualisation de la situation fiscale du contribuable ou des pièces complémentaires.

À cet égard, en application du nouvel article L.142 A du LPF, les agents de l'administration fiscale sont déliés du secret professionnel à l'égard du procureur de la République. Ils peuvent échanger des informations couvertes par ce secret indépendamment de l'existence d'une plainte ou d'une dénonciation, et a fortiori, en présence d'une plainte ou d'une dénonciation.

2. 2. L'action de l'administration fiscale

200

À réception d'un avis à victime ou d'un avis d'audience, l'administration fiscale apprécie au cas par cas, s'agissant des procédures pénales pour fraude fiscale ouvertes à la suite d'une dénonciation obligatoire, s'il y a lieu ou non qu'elle se constitue partie civile lors de l'information judiciaire ou à l'audience correctionnelle.

Lorsque la direction générale des finances publiques (DGFiP) se constitue partie civile, le suivi de l'affaire est assuré dans les mêmes conditions que pour les plaintes qu'elle dépose, par le représentant de partie civile désigné et dûment mandaté, ainsi que par l'avocat chargé de défendre les intérêts de l'administration.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 28/11/2026