

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-REC-SOLID-20-50-20190627

Date de publication : 27/06/2019

**REC - Solidarités diverses et actions patrimoniales - Solidarités de
paiement - Responsabilité pécuniaire des complices et coauteurs de
certaines infractions fiscales**

Positionnement du document dans le plan :

REC - Recouvrement

Solidarités diverses et actions patrimoniales

Titre 2 : Mise en œuvre de la solidarité de paiement

Chapitre 5 : Responsabilité pécuniaire des complices et coauteurs de certaines infractions fiscales

Sommaire :

I. La responsabilité solidaire des complices des délits

A. Champ d'application

1. Les personnes visées

2. Les délits visés par l'article 1741 du CGI

B. Les poursuites aboutissant à la condamnation

II. Solidarité en cas de condamnation relative aux retenues à la source

La responsabilité des complices et coauteurs de certaines infractions fiscales est consacrée par l'[article 1691 du CGI](#). Elle trouve son fondement dans les dispositions de l'[article 1741 du CGI](#) et l'[article 1742 du CGI](#), d'une part, et l'[article 121-6 du code pénal \(C. pén.\)](#) et l'[article 121-7 du C. pén.](#), d'autre part.

1

Toute personne condamnée comme complice d'un contribuable s'étant frauduleusement soustrait ou ayant tenté de se soustraire frauduleusement au paiement de l'impôt direct, est tenue solidairement avec le contribuable au paiement de cet impôt.

Ce régime de responsabilité solidaire complète celui qui vise les tiers condamnés pénalement au titre de l'[article 1745 du CGI \(BOI-REC-SOLID-10-20\)](#). Il s'en distingue en ce que la solidarité qu'il prévoit n'a pas à être décidée par le juge, sur demande de l'administration : elle sanctionne automatiquement la complicité du délit fiscal reconnue par le juge pénal.

10

Par ailleurs, l'alinéa 2 de l'article 1691 du CGI, qui fait référence à l'[article 1771 du CGI](#) à l'[article 1778 du CGI](#), institue une responsabilité de droit qui s'applique aux retenues à la source opérées au titre de

l'impôt sur le revenu, conformément à l'[article 1671 A du CGI](#) et à l'[article 1671 B du CGI](#), ainsi qu'aux amendes pénales en procédant. Sont visés par cette disposition non seulement les complices, mais aussi les coauteurs du délit constitué par le défaut de versement de ces retenues à la source.

I. La responsabilité solidaire des complices des délits

A. Champ d'application

20

Le premier alinéa de l'[article 1691 du CGI](#) énonce que les individus qui, en application de l'[article 1742 du CGI](#), ont été condamnés comme complices de contribuables s'étant frauduleusement soustraits ou ayant tenté de se soustraire frauduleusement au paiement de leurs impôts soit en organisant leur insolvabilité, soit en mettant obstacle, par d'autres manœuvres, au paiement de l'impôt, sont tenus solidairement avec les contribuables au paiement des dits impôts.

Cette disposition renvoie donc à l'article 1742 du CGI, qui lui-même renvoie aux délits visés à l'[article 1741 du CGI](#).

1. Les personnes visées

30

La complicité s'insère dans la notion de responsabilité pénale, définie par le code pénal, à l'[article 121-6 du C. pén.](#) et à l'[article 121-7 du C. pén.](#). L'[article 1742 du CGI](#) dispose que l'article 121-6 du C. pén. et l'article 121-7 du C. pén. sont applicables aux complices des délits visés à l'[article 1741 du CGI](#).

Aux termes de l'article 121-7 du C. pén., est complice d'un délit la personne qui sciemment, par aide ou assistance, en a facilité la préparation ou la consommation. Est également complice la personne qui par don, promesse, menace, ordre, abus d'autorité ou de pouvoir aura provoqué à une infraction ou donné des instructions pour la commettre.

Au plan pénal, le complice de l'infraction est puni comme l'auteur, selon l'article 121-6 du C. pén.. En vertu de l'article 1742 du CGI et conformément aux dispositions des articles 121-6 du C. pén. et de l'article 121-7 du C. pén. auxquels il renvoie, les complices du délit prévu à l'article 1741 du CGI sont passibles des mêmes peines que l'auteur de l'infraction.

40

Conformément aux dispositions de cet article, c'est en principe le contribuable lui-même, débiteur des impôts auxquels il s'est soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement, qui doit être considéré comme l'auteur principal du délit de fraude fiscale.

Si le débiteur de l'impôt est une personne morale, le (ou les) représentant(s) légal est personnellement passible des peines édictées par l'article 1741 du CGI dès lors que ce texte ne prévoit pas l'engagement de la responsabilité des personnes morales elles-mêmes.

50

Les personnes susceptibles d'être tenues par la solidarité pénale de l'[article 1745 du CGI](#) sont tous les auteurs, coauteurs ou complices d'une même infraction, qui ne sont pas le redevable légal de l'impôt fraudé. En effet, la solidarité ne peut affecter la situation du redevable légal, qui par application des règles propres au droit fiscal, demeure tenu au paiement total des impôts fraudés.

60

La complicité implique la constatation d'une infraction fiscale par un tribunal répressif et l'existence d'un auteur principal du délit, condamné lui-même à l'issue du procès engagé pour les mêmes faits. Par conséquent, il n'est pas possible de donner une typologie des personnes visées par la sanction prévue à l'[article 1691 du CGI](#), autrement que par référence aux délits mentionnés à l'article 1741 du CGI.

2. Les délits visés par l'article 1741 du CGI

70

L'[article 1741 du CGI](#) donne la définition du délit général de fraude fiscale, sans préjudice des dispositions particulières relatives au code général des impôts.

Il s'agit du comportement de quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés au CGI, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse,

80

Le dernier alinéa de cet article énonce que les poursuites sont engagées dans les conditions prévues à l'[article L. 229 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), à l'[article L. 231 du LPF](#).

B. Les poursuites aboutissant à la condamnation

90

Le livre des procédures fiscales contient les dispositions relatives à l'exercice des poursuites pénales, communes à l'ensemble des impôts. Conformément aux dispositions de l'[article L 231 du LPF](#), les poursuites en vue de l'application des sanctions prévues à l'[article 1741 du CGI](#) sont portées devant le tribunal correctionnel compétent.

Les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales en matières d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales. Dans tous les cas, le ministre est lié par l'avis de la commission.

Le procureur de la République peut également être saisi par une dénonciation obligatoire de faits de fraude fiscale prévue au I de l'[article L. 228 du LPF \(BOI-CF-INF-40-10-10-15\)](#).

100

Conformément à l'[article 1745 du CGI](#), les tiers qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741 et suivants du CGI, " peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes " .

Les peines sanctionnant le délit de fraude fiscale comportent des peines principales et des peines dites complémentaires et accessoires, mais la solidarité de l'article 1745 du CGI est une mesure distincte, sur laquelle le juge est appelé à statuer, à condition qu'elle soit expressément demandée par l'administration.

Le juge répressif en effet, apprécie souverainement s'il y a lieu de mettre à la charge de la personne condamnée l'obligation solidaire pour le paiement des droits fraudés et des pénalités. Cette mesure est donc à la fois distincte et indissociable de la procédure réprimant la fraude fiscale.

110

L'administration dispose de la faculté de se constituer partie civile à l'audience correctionnelle et en cas d'information ouverte du chef de fraude fiscale. C'est l'exercice de cette prérogative qui lui permet d'obtenir du juge pénal le moyen supplémentaire de recouvrement que constitue la solidarité de l'article 1745 du CGI ([BOI-REC-SOLID-10-20](#)).

120

Contrairement à la solidarité qui est prononcée en application de l'article 1745 du CGI contre les auteurs, coauteurs et complices des infractions fiscales, la responsabilité solidaire prévue à l'[article 1691 du CGI](#) ne figure pas dans la constitution de partie civile et n'est pas expressément prononcée par le juge répressif qui constate la complicité d'un tiers dans les infractions objets des poursuites.

II. Solidarité en cas de condamnation relative aux retenues à la source

130

Les personnes qui, en exécution des dispositions de l'[article 1777 du CGI](#) et de l'[article 1778 du CGI](#), ont été condamnées comme coauteurs ou complices du délit visé à l'[article 1771 du CGI](#), sont tenues, solidairement avec la personne ou l'organisme redevable, au paiement des retenues à la source opérées au titre de l'impôt sur le revenu, et des majorations et amendes fiscales correspondantes.