

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-40-10-10-30-18/06/2015

Date de publication : 18/06/2015

Date de fin de publication : 27/06/2019

**CF - Infractions et sanctions pénales - Poursuites correctionnelles - Délit
général de fraude fiscale - Procédure judiciaire d'enquête fiscale**

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Infractions et sanctions

Titre 4 : Infractions et sanctions pénales

Chapitre 1 : Poursuites correctionnelles

Section 1 : Délit général de fraude fiscale

Sous-section 3 : Procédure judiciaire d'enquête fiscale

Sommaire :

- I. Mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale
 - A. Conditions de mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale
 - 1. Notion de présomptions caractérisées de fraude fiscale
 - 2. Procédés de fraude susceptibles de faire l'objet d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale
 - 3. Notion de risque de dépérissement des preuves
 - B. Intervention de la commission des infractions fiscales
 - C. Compétence des agents de l'administration fiscale au sein de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale
- II. Conséquences de la procédure judiciaire d'enquête fiscale sur la procédure de contrôle fiscal
 - A. Prorogation du délai de reprise
 - B. Dérogation à l'interdiction de procéder à de nouvelles rectifications ou de renouveler un contrôle fiscal
 - C. Absence de limitation de la durée de contrôle sur place

1

L'article 23 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 a institué une procédure judiciaire d'enquête fiscale qui est venue compléter le dispositif existant de répression pénale de la fraude fiscale prévu par l'article 1741 du code général des impôts (CGI) et l'article 1743 du CGI et par l'article L. 227 du Livre des procédures fiscales (LPF) à l'article L. 233 du LPF.

Cette nouvelle procédure permet de poursuivre les contribuables sur la base de présomptions caractérisées de fraude fiscale. Elle s'accompagne de nouvelles modalités de saisine de la Commission des infractions fiscales et l'intervention d'un service de police judiciaire dédié.

10

Cette procédure est codifiée à l'article L. 228 du LPF et à l'article 28-2 du code de procédure pénale (C. proc. pén.), les conditions d'habilitation des agents chargés de l'enquête étant définies de l'article R. 15-33-29-5 du C. proc. pén. à l'article R. 15-33-29-10 du C. proc. pén..

20

La poursuite par l'autorité judiciaire des fraudes conformément à cette nouvelle procédure reste subordonnée à une plainte préalable de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) après avis conforme de la Commission des infractions fiscales.

30

Ces nouvelles modalités de dépôt des plaintes s'accompagnent également de l'adaptation de diverses dispositions du livre des procédures fiscales relatives aux délais de reprise de l'administration ainsi qu'aux modalités de contrôle.

I. Mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale

A. Conditions de mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale

40

La mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale prévue à l'article L. 228 du LPF suppose la réunion de trois conditions cumulatives : l'existence de présomptions caractérisées de fraude fiscale, le recours par le contribuable à un des procédés de fraude mentionnés aux 1° à 5° de l'article L. 228 du LPF et un risque de dépérissement des preuves.

1. Notion de présomptions caractérisées de fraude fiscale

50

Lorsqu'elle est saisie en vertu du troisième alinéa de l'article L. 228 du LPF, la Commission des infractions fiscales peut rendre un avis sur un dossier faisant état, non pas d'une fraude établie et démontrée à l'issue d'une procédure de contrôle menée par l'administration fiscale, mais de l'existence de présomptions caractérisées de fraude, à l'encontre d'une personne physique ou morale, mises au jour à l'occasion d'une enquête, d'un contrôle ou de toute autre activité de gestion ou comptable,

60

L'administration ne soumet à l'avis de la commission que des affaires où il existe des présomptions suffisantes de fraude pour justifier du dépôt de plainte en vue de la mise en œuvre de l'enquête judiciaire fiscale.

2. Procédés de fraude susceptibles de faire l'objet d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale

70

Les affaires de fraude fiscale susceptibles d'entrer dans le champ de la procédure judiciaire d'enquête fiscale recouvrent cinq situations limitativement énumérées par les 1° à 5° de l'[article L. 228 du LPF](#).

80

Ainsi sont visées les fraudes résultant :

- soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;
- soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;
- 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 ;
- soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

3. Notion de risque de déperissement des preuves

90

Cette dernière condition renvoie aux situations dans lesquelles il y a un risque d'altération ou de disparition des éléments matériels qui permettraient de caractériser la fraude fiscale et justifie la mise en œuvre de moyens judiciaires d'investigation en complément des moyens administratifs classiques.

B. Intervention de la commission des infractions fiscales

100

En matière de fraude fiscale, les poursuites en vue de la mise en œuvre de moyens judiciaires d'investigation et l'application de sanctions pénales sont engagées devant le tribunal correctionnel sur plainte de l'administration. Cette plainte ne peut intervenir qu'après un avis favorable de la commission des infractions fiscales.

110

Quand l'administration fait valoir qu'il existe des présomptions caractérisées de fraude fiscale résultant des cas prévus aux 1° à 5° de l'[article L. 228 du LPF](#), la commission examine l'affaire sans que le contribuable soit avisé de la saisine ni informé de son avis.

120

Le [décret n° 2010-1324 du 5 novembre 2010](#) aménage le fonctionnement de la commission pour lui permettre d'exercer ses nouvelles attributions.

C. Compétence des agents de l'administration fiscale au sein de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale

130

Afin de permettre la mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale a été instituée au sein du ministère de l'intérieur par le [décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010](#).

Cette brigade est compétente pour rechercher et constater les infractions définies à l'[article 28-2 du code de procédure pénale](#). Cette brigade est composée d'officiers de police judiciaire et d'agents des services fiscaux spécialement désignés dans les conditions prévues au I de l'article précité,

II. Conséquences de la procédure judiciaire d'enquête fiscale sur la procédure de contrôle fiscal

A. Prorogation du délai de reprise

140

Lorsque l'administration a, dans le délai de reprise, déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale dans les cas visés aux 1° à 5° de l'[article L. 228 du LPF](#), les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise peuvent, même si celui-ci est écoulé, être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision qui met fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due ([LPF, art. L. 188 B](#)).

B. Dérogation à l'interdiction de procéder à de nouvelles rectifications ou de renouveler un contrôle fiscal

150

Lorsqu'elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments

incomplets ou inexacts ou que l'administration n'ait dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'[article L. 16-0 BA du LPF](#), au titre d'une période postérieure ([LPF, art. L. 50](#)).

Il est fait exception à cette règle dans les cas prévus à l'[article L. 188 B du LPF](#) lorsque l'administration a déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale,

160

Lorsque la vérification de la comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes est achevée, l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période ([LPF, art. L. 51](#)).

Il est fait exception à cette règle dans les cas prévus à l'[article L. 188 B du LPF](#), lorsque l'administration a déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale.

C. Absence de limitation de la durée de contrôle sur place

170

La vérification sur place des livres et documents comptables ne peut, sous peine de nullité de l'imposition, s'étendre sur une durée supérieure à trois mois en ce qui concerne les contribuables dont le chiffre d'affaires ou le montant des recettes brutes hors taxes n'excède pas :

- les limites du régime prévu au I de l'[article 302 septies A du CGI](#) pour les entreprises industrielles et commerciales ou les contribuables se livrant à une activité non commerciale ;
- la limite prévue au b du II de l'[article 69 du CGI](#) pour les entreprises agricoles ([LPF, art. L. 52](#)).

Cependant, l'expiration du délai de trois mois n'est pas opposable à l'administration lorsqu'à la date d'expiration de ce délai, une enquête judiciaire ou une information ouverte par l'autorité judiciaire dans le cas mentionné à l'[article L. 188 B du LPF](#) est en cours.