

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-40-10-10-30-27/06/2019

Date 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. Compétence des agents de l'administration fiscale au sein des services d'enquête spécialisés dans la lutte contre 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 permet l'intervention d'un service de police judiciaire dédié.

10

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

20

La poursuite par l'autorité judiciaire des fraudes conformément à cette nouvelle procédure est subordonnée à une plainte préalable de la direction générale des finances publiques (DGFIP). L'avis conforme de la commission des infractions fiscales n'est plus requis depuis l'entrée en vigueur, le 25 octobre 2018, de la loi 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

Conformément à l'article L. 228 C du LPF (issu de l'article 36 de la loi 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude) lorsque l'administration a déposé une plainte tendant à l'application de sanctions pénales en matière 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 ou dénoncé les faits au procureur de la République, l'action publique peut être exercée sans nouvelle plainte ou dénonciation en cas de découverte de faits de fraude fiscale concernant le même contribuable et portant sur d'autres impôts ou taxes ou sur une période différente.

30

Ces 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 au II de l'article L. 228 du LPF suppose, outre le dépôt préalable d'une plainte de l'administration, 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° du II de l'article L. 228 du LPF et un risque de dépérissement des preuves.

1. Notion de présomptions caractérisées de fraude fiscale

50

Dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, l'administration fiscale doit déposer une plainte relative, non pas à une fraude établie et démontrée à l'issue d'une procédure de contrôle menée par l'administration fiscale, mais faisant état 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 dépose plainte que pour 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.

Le dossier est transmis aux fins d'enquête judiciaire doit donc établir que, compte tenu des éléments objectifs qui ont été réunis par l'administration fiscale, l'existence d'une fraude fiscale est probable.

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° du II 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 dépérissement 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.

Le dossier transmis aux fins d'enquête judiciaire doit donc établir que, compte tenu des éléments objectifs qui ont été réunis par l'administration fiscale, l'existence d'une fraude fiscale est probable.

(100 à 120)

B. Compétence des agents de l'administration fiscale au sein des services d'enquête spécialisés dans la lutte contre 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 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale](#), et un service d'enquêtes judiciaires des finances a été créé au sein du ministère du budget par le [décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances »](#).

Ces services sont compétents pour rechercher et constater les infractions définies à l'[article 28-2 du CPP](#).

La brigade nationale de répression de la délinquance fiscale est composée d'officiers de police judiciaire et d'agents des services fiscaux spécialement désignés dans les conditions prévues au I de l'article 28-2 du CPP.

Le service d'enquêtes judiciaires des finances est composé d'officiers des douanes judiciaires 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° du II 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](#)).

145

Ce délai spécial de reprise concerne l'ensemble des impositions dues par le contribuable au titre de la période visée par la plainte pour présomption de fraude fiscale déposée par l'administration et dont la prescription n'est pas acquise à la date du dépôt de plainte auprès du procureur de la République.

Par ailleurs, le délai de reprise visé à l'article L 188 B du LPF n'est pas limité aux seuls contribuables visés dans la plainte déposée, étant rappelé, en tout état de cause, que cette plainte vise, au-delà de la personne visée nominativement, toute autre personne dont la culpabilité, à titre d'auteur principal, de co-auteur ou de complice, viendrait à être établie dans le cadre de la procédure judiciaire.

Enfin, la circonstance qu'un délai spécial de reprise soit applicable ne fait pas obstacle à ce que l'administration fiscale fasse application d'un autre délai de reprise prorogé, dès lors que les conditions de sa mise en œuvre sont également remplies.

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) (BOI-CF-PGR-30-30).

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) (BOI-CF-PGR-20-40).

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 (BOI-CF-PGR-20-30) 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.