

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-40-10-10-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 18/06/2015

DGFIP

CF - Infractions et sanctions pénales - Poursuites correctionnelles - Délit général de fraude fiscale - Mise en œuvre des poursuites

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 2 : Mise en œuvre des poursuites

Sommaire :

I. La mise en œuvre des poursuites

A. intervention de la Commission des infractions fiscales

1. Généralités

2. Composition et fonctionnement de la Commission

3. Procédure d'examen des affaires

4. Étendue de la saisine de la Commission

B. Plainte de l'administration

C. Constitution de partie civile

II. Date du délit et prescription de l'action

A. Date du délit

B. Prescription de l'action

C. Autres causes d'extinction de l'action publique

III. Preuve du délit

IV. Les faits sans influence sur la poursuite

A. Réparation du préjudice

B. Transaction en matière douanière

C. Transaction en matière fiscale

D. Excuses diverses

E. Existence d'une procédure devant le juge de l'impôt : indépendance des deux ordres de juridiction

I. La mise en œuvre des poursuites

1

La procédure pénale en matière fiscale déroge au droit commun.

A la différence des autres délits, le délit de fraude fiscale n'est pas poursuivi d'office par l'autorité normalement compétente, à savoir le procureur de la République. Celui-ci, en effet, ne peut mettre en mouvement l'action publique que dans la mesure où l'administration a préalablement déposé une plainte. Il s'agit d'une formalité substantielle dont le respect est d'ordre public ; il s'ensuit que les juges du fond seraient en droit de déclarer d'office l'irrecevabilité découlant de son inobservation.

10

Cette prérogative qui trouve son fondement dans la nature particulière du délit fiscal et qui permet à l'administration d'être juge de l'opportunité des poursuites s'exerce sur avis conforme de la Commission des infractions fiscales.

A. intervention de la Commission des infractions fiscales

1. Généralités

20

Les modalités de fonctionnement de la Commission des infractions fiscales sont définies par les articles [1741 A](#) du code général des impôts (CGI), [384 septies-0 A à 384 septies-0 D de l'annexe II au CGI](#), [384 septies-0 I de l'annexe II au CGI](#), ainsi que par les articles [L228 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), [L230 du LPF](#), et [R*228-1 à R*228-6 du LPF](#).

30

Intégrées dans un dispositif législatif ayant pour objet général d'accorder des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, ces dispositions prévoient que, sous peine d'irrecevabilité, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales sont déposées par l'administration sur avis conforme de la Commission des infractions fiscales.

40

La consultation de cet organisme est donc une formalité substantielle préalable à tout dépôt de plainte pour fraude fiscale. A contrario, il faut déduire de la formulation retenue par la loi que la Commission des infractions fiscales n'est pas compétente pour connaître des délits susceptibles d'être poursuivis devant les tribunaux sans plainte de l'administration, même si les agissements concernés ont une coloration fiscale ; tel est notamment le cas de l'escroquerie (cf. [BOI-CF-INF-40-30-IV-A](#)).

50

En matière de fraude fiscale, la Commission n'a pas de pouvoir d'auto saisine et examine les propositions de poursuites correctionnelles que le ministre chargé du Budget lui soumet.

2. Composition et fonctionnement de la Commission

60

La Commission des infractions fiscales est composée de douze membres titulaires et douze membres suppléants choisis parmi les conseillers d'État et les conseillers maîtres à la Cour des comptes en activité ou à la retraite, étant précisé qu'au moins six membres titulaires doivent être en activité.

La nomination des intéressés ainsi que la désignation du président et de son suppléant -ces derniers étant obligatoirement choisis parmi les conseillers d'État- sont effectuées par décret pour une durée de trois ans.

La Commission peut siéger en formation plénière ou en sections qui, au nombre de quatre, comportent chacune trois membres.

Les sections sont présidées, l'une par le président de la Commission et chacune des autres par un de ses membres qui a la qualité de représentant du président. Ce dernier peut cependant décider de présider les travaux des sections autres que la sienne : dans ce cas, la section à laquelle il se joint peut compter quatre membres.

La répartition des membres titulaires et suppléants entre les sections est fixée par un arrêté du ministre chargé du Budget qui, pris sur proposition du président de la Commission, désigne également les trois représentants du président dans les sections ainsi que leurs suppléants.

70

La Commission peut s'adjoindre des rapporteurs ayant la qualité de fonctionnaires ou de magistrats ; ceux-ci sont nommés par le ministre chargé du Budget sur proposition du président.

La Commission des infractions fiscales comporte un secrétariat qui, placé sous l'autorité de son président, est dirigé par un fonctionnaire choisi parmi les fonctionnaires de la direction générale des finances publiques ayant au moins le grade d'inspecteur principal sur proposition du président de la Commission.

80

Les membres de la Commission titulaires et suppléants sont astreints au secret professionnel.

Corrélativement les agents de l'administration en sont déliés à leur égard.

3. Procédure d'examen des affaires

90

La Commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé du Budget, sur délégation, par le directeur général, les directeurs adjoints, les chefs de services, les sous-directeurs ou les chefs de bureaux de l'administration centrale de la direction générale des finances publiques.

100

Cette phase de la procédure est importante à un double point de vue :

- elle détermine le point de départ du délai de suspension de la prescription pénale ;
- elle fixe les limites de saisine de la Commission et, par suite, le cadre strict dans lequel pourront s'engager les poursuites correctionnelles envisagées si les propositions de l'administration sont agréées par cet organisme.

110

Lorsque la Commission est saisie d'une affaire, le secrétariat en informe le contribuable concerné par lettre recommandée avec accusé de réception, en lui indiquant l'essentiel des griefs qui motivent cette saisine et en l'invitant à fournir dans un délai de trente jours les informations qu'il estimerait nécessaires. La procédure est écrite et le contribuable ne peut présenter d'observations orales ni par lui-même ni par mandataire.

S'il l'estime utile, le président de la Commission communique les informations reçues du contribuable au ministre chargé du Budget et peut recueillir auprès de celui-ci tout renseignement complémentaire nécessaire à l'instruction du dossier.

120

Toutefois, la commission peut examiner l'affaire sans que le contribuable soit avisé de la saisine ni informé de son avis lorsque le ministre chargé du budget fait valoir qu'existent des présomptions caractérisées d'une infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves (LPF, art, L228-1° à 3°).

130

Lorsqu'elles sont en état, les affaires sont inscrites à l'initiative du président au rôle de l'une des sections ou de la Commission siégeant en formation plénière.

La Commission ne peut délibérer valablement sans un certain quorum : huit membres au moins doivent être présents en séance plénière et deux en séance de section.

Pour chaque affaire, le président désigne un rapporteur qui, ayant voix consultative, formule des propositions devant la Commission ou la section qui examine le dossier dont il a la charge.

Les séances de la Commission et des sections ne sont pas publiques et ces assemblées délibèrent en dehors de la présence de l'autorité qui les a saisies et du contribuable.

Les sections et la Commission se prononcent à la majorité des voix, celle du président étant prépondérante en cas de partage égal des votes.

L'avis rendu par les sections constitue au même titre que celui de la formation plénière, l'avis de la Commission. Cependant, les sections ne sont pas tenues de rendre un avis sur les affaires qui leur ont été confiées par le président et peuvent décider d'en renvoyer l'examen en séance plénière.

Le ministre chargé du Budget est lié par l'avis de la Commission qui lui est notifié sans être motivé.

140

Le contribuable est informé de la suite donnée à son affaire en cas d'avis favorable à l'engagement de poursuites correctionnelles par l'administration (en pratique, par le Directeur départemental des finances publiques territorialement compétent), lors du dépôt de plainte, et, dans le cas contraire, par le secrétariat de la Commission.

Cette formalité est prévue par l'article [R*228-6](#) du LPF.

Toutefois, la Cour de cassation a estimé que son omission n'est pas de nature à porter atteinte aux droits de la défense (Cass. crim., n° 91-86669 I, du 16 novembre 1992).

4. Étendue de la saisine de la Commission

150

La question s'est posée de savoir si la Commission des infractions fiscales devait rendre un avis sur les affaires, c'est-à-dire les faits, qui lui étaient soumises (saisine in rem) ou sur la situation des personnes désignées comme ayant concouru à leur réalisation (saisine in personam).

Cette interrogation trouvait son origine dans la rédaction du texte codifié au deuxième alinéa de l'article [L228](#) du LPF qui pouvait à première lecture, sembler juxtaposer les deux interprétations en utilisant successivement les termes « affaire » et « contribuable » dans ses dispositions qui sont les suivantes.

« La Commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé des finances. Le contribuable est avisé de la saisine de la Commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires ».

La solution à retenir à cet égard n'est pas indifférente dès lors que l'engagement de poursuites correctionnelles doit, selon les dispositions du premier alinéa de l'article [L228](#) du LPF, être effectué en conformité avec l'avis de la Commission des infractions fiscales.

Ainsi, la première interprétation conduit à dénoncer des faits aux autorités judiciaires qui, saisies par la plainte préalable de l'administration, conservent ensuite la plénitude de leurs attributions et notamment, pour ce qui concerne le juge d'instruction, celles qui résultent de l'[article 80-1 du Code de procédure pénale](#) en vertu duquel il a le pouvoir de mettre en examen toute personne à l'encontre de laquelle il existe des indices laissant présumer qu'elle a participé, comme auteur ou complice, aux faits dont il est saisi.

À l'inverse, l'adoption de la thèse d'une saisine in personam de la Commission des infractions fiscales conduirait à limiter le champ des poursuites correctionnelles aux seules personnes dénoncées à la Commission avant d'être nommément visées dans la plainte.

160

La jurisprudence a tranché en faveur de la saisine « in rem ».

La Cour de cassation a en effet jugé qu'il ne peut être fait échec aux dispositions de l'ancien article 80, alinéa 3, du Code de procédure pénale, alors même que l'exercice de la poursuite est subordonné à une plainte préalable de l'administration, après avis favorable de la Commission des infractions fiscales (Cass. crim., 31 janvier 1983 n°82-90516).

170

La Cour Suprême a précisé par ailleurs que les dispositions de l'article L228 du LPF, qui imposent de recueillir l'avis de la CIF, avant de déposer plainte ne concernent que le redevable de l'impôt, ou celui qui en est le mandataire social s'il s'agit d'une personne morale ; elles sont, en revanche, étrangères aux autres personnes pénalement impliquées dans la fraude, à l'égard de qui elles ne constituent pas une garantie des droits de la défense, lesquels demeurent entiers devant le juge répressif (Cass. crim., 2 mai 1984 n° 83-92934 et Cass. crim., 27 février 1989 n° 88-82900).

Ainsi, la plainte de l'administration saisit nécessairement le Parquet de l'ensemble des faits constatés et il appartient au Ministère public d'apprécier la suite à leur donner, notamment, après enquête complémentaire s'il y a lieu, de déférer à la juridiction correctionnelle les personnes contre lesquelles il estime devoir exercer l'action publique à raison du délit dénoncé.

B. Plainte de l'administration

180

La plainte se présente sous la forme d'une lettre au procureur de la République, dans laquelle sont analysés les faits constitutifs du délit pour en établir l'existence tant dans ses éléments matériels que dans son élément intentionnel.

190

Elle précise, bien entendu, qu'elle est déposée en conformité avec l'avis de la Commission des infractions fiscales. La date de la saisine et celle de l'avis de la Commission y sont mentionnées afin de permettre à l'autorité judiciaire d'apprécier la régularité de la procédure au regard de la prescription de l'action publique.

200

La plainte vise les personnes désignées à la Commission des infractions fiscales comme ayant participé à la réalisation de la fraude, mais également d'une façon générale, tous autres dont la culpabilité à titre d'auteurs principaux, de coauteurs ou de complices viendrait à être établie par l'information et que le juge d'instruction pourra inculper par application des dispositions de [l'article 80-1 du Code de procédure pénale](#).

210

Elle mentionne que l'administration se constituera partie civile en cours d'information, et indique également si elle entend demander au tribunal la fixation de la durée de la contrainte par corps pour le recouvrement des impositions et majorations de droits ayant motivé les poursuites pénales en matière d'impôts directs.

220

Conformément à l'article [L229](#) du LPF, qui dispose que les plaintes sont déposées par le service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt, elles sont signées par le Directeur Départemental des Finances Publiques territorialement compétent.

230

Sous réserve de l'application des articles 203 et 210 du Code de procédure pénale relatifs à la connexité des infractions, le tribunal compétent pour connaître de la plainte est celui dans le ressort duquel l'un quelconque des impôts en cause aurait dû être établi ou acquitté (LPF, art. L231).

C. Constitution de partie civile

240

L'article L232 du LPF prévoit que « lorsqu'une information est ouverte par l'autorité judiciaire sur la plainte de l'administration des impôts (...) cette administration peut se constituer partie civile ».

En cette qualité, l'administration exerce devant la juridiction répressive une action civile d'une nature particulière. Cette action ne tend pas, comme en droit commun, à obtenir des juridictions la fixation du préjudice subi et l'allocation d'une réparation pécuniaire.

L'administration tient en effet, des dispositions du CGI, le pouvoir de déterminer et de mettre elle-même -sous le contrôle du juge de l'impôt- à la charge du redevable, les droits auxquels le contribuable a entendu se soustraire par des procédés frauduleux ainsi que les pénalités fiscales destinées à assurer cette réparation (Cass. Crim., 17 avril 1989 n° 88-81189).

250

Fondée sur les dispositions de l'article L232 du LPF, l'intervention de l'administration en qualité de partie civile a pour principal intérêt de lui permettre d'être présente à tous les stades de la procédure, de fournir tous documents et renseignements de nature à éclairer les magistrats, de répondre aux arguments injustifiés des personnes mises en examen, de s'opposer à leurs manœuvres dilatoires et, d'une façon générale, de provoquer les mesures les plus efficaces pour la répression du délit. Son rôle s'apparente, en fait à celui d'une partie jointe au Ministère public.

260

En ce sens, la Cour de cassation a pu énoncer que « l'administration fiscale puise son droit de se constituer partie civile non dans les articles 2 et 3 du Code de procédure pénale mais dans les dispositions de l'article 1753 bis du CGI (devenu art. L232 du LPF) et n'a pas à justifier son intervention dans les termes du droit commun, au stade de l'instruction, en s'appuyant sur des circonstances qui permettraient au juge d'admettre comme possible l'existence d'un préjudice et la relation directe de celui-ci avec l'infraction poursuivie ; qu'il en résulte notamment que le fait pour le contrevenant de s'être acquitté de l'intégralité des sommes qui lui étaient réclamées est sans incidence sur la recevabilité de la constitution de partie civile de l'administration (Cass. Crim., 25 mars 1980).

II. Date du délit et prescription de l'action

A. Date du délit

270

La date à laquelle l'infraction se réalise ne doit pas être confondue avec celle où sont accomplis les actes l'ayant facilitée ou permise.

Il est en effet de jurisprudence constante qu'en cas de dissimulation, l'infraction est consommée au moment du dépôt de la déclaration mensongère souscrite par le contribuable sans qu'il y ait lieu de faire état de la date à laquelle ont été effectuées les falsifications de pièces comptables ou les manœuvres tendant à justifier l'exactitude de cette déclaration (Cass. crim., 3 novembre 1976 n° 76-90581).

280

Ainsi, en matière de droits d'enregistrement, et dans le cas d'une vente dissimulant en réalité une donation, le délit est commis lors de la présentation de l'acte à la formalité de l'enregistrement et non à la date d'établissement de l'acte authentique (Cass. crim., 19 mars 1979 n° 78-92575).

290

S'il s'agit d'une fraude par omission volontaire de déclarations, le délit doit être considéré comme étant commis à la date d'expiration du délai légal fixé pour le dépôt de la déclaration (Cass. crim., 13 décembre 1982 n° 8095151) et Cass. crim., 20 février 1989 n°87-90806).

300

Ainsi, le délit relatif à la déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires du mois de décembre d'une année est-il commis l'année suivante (Cass. crim., 11 avril 1988 n°85-96568).

Lorsque le contribuable relève en matière de TVA du régime réel simplifié, le délai de prescription est déterminé à partir de l'année au cours de laquelle la déclaration annuelle récapitulative aurait dû être souscrite et non de celle au cours de laquelle les déclarations abrégées devaient être déposées (Cass. Crim., 2 juin 1993).

310

En définitive, la jurisprudence de la Cour de cassation conduit à considérer que le point de départ de la prescription est déterminé par l'alternative suivante :

- ou bien une déclaration a été souscrite et la prescription commence à courir de la date effective du dépôt, mais seulement si celui-ci a été effectué légalement, c'est-à-dire à l'intérieur du délai imparti ;
- ou bien il y a défaut de déclaration dans les délais et le point de départ de la prescription est uniformément la date d'expiration du délai légal prévu à cet effet qu'il s'agisse d'un défaut total de déclaration ou d'une déclaration minorée déposée hors délai.

B. Prescription de l'action

320

Alors que, selon les dispositions de [l'article 8 du Code de procédure pénale](#), les délits de droit commun se prescrivent par trois ans, l'article [L230 du LPF](#) édicte une prescription spéciale en matière de délits fiscaux, en disposant dans son premier alinéa que « les plaintes peuvent être déposées jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise ».

330

Par ailleurs, le dernier alinéa de cet article prévoit que la prescription de l'action publique est suspendue pendant une durée maximum de six mois entre la date de saisine de la Commission des infractions fiscales et la date à laquelle elle rend son avis.

Ainsi, le législateur a voulu neutraliser la période pendant laquelle la Commission procède à l'examen de l'affaire. S'agissant d'une suspension de la prescription -et non d'une interruption, le délai de prescription recommence à s'écouler dès que cet organisme a rendu son avis, pour un temps égal à celui qui restait à courir à la date de sa saisine.

340

En raison du caractère dérogoire de la suspension du cours de la prescription, le bénéfice de cette disposition ne devra être invoqué qu'en tant que de besoin, et il sera de bonne administration de déposer plainte dans les meilleurs délais après avis de la Commission des infractions fiscales.

350

Bien entendu, s'il advenait que la procédure suivie devant la Commission demande plus de six mois pour être menée à son terme, le délai résiduel de prescription ainsi reporté se trouverait amputé de la durée du dépassement (Cass. crim., 4 juin 1984 n°83-93526).

Selon la jurisprudence de la Cour de Cassation, le délai de suspension est calculé en excluant le jour de saisine de la Commission et en incluant le jour de son avis.

Exemple : Dans une affaire transmise à la Commission le 20 décembre, le délai restant à courir pour mettre l'action publique en mouvement avant intervention de la prescription est de onze jours. Si la Commission rend un avis favorable à l'engagement de la procédure le 10 mars, la plainte pourra être déposée et la prescription, interrompue par un acte de poursuites, jusqu'au 21 mars inclus.

360

Cependant, un jugement du Tribunal de grande instance de Paris , 5 mai 1987 - Gaz - Pal. 30 juin 1987, jurisprudence p. 379) a considéré que le délai de suspension doit être décompté en incluant le jour de la saisine de la Commission et celui où elle a rendu son avis, ce qui dans l'exemple susvisé a pour effet de reporter la date de la prescription au 22 mars inclus.

Même si la plainte de l'administration est la condition préalable et nécessaire de la mise en mouvement de l'action publique, son dépôt n'est pas en lui-même de nature à interrompre la prescription dès lors qu'elle ne constitue pas un acte de poursuite ou d'instruction au sens de l'article 7 du Code de procédure pénale (Cass. crim., 17 mai 1989, n°88-80603 ; e - Dans le même sens, Cass. Crim., 7 avril 1992, n° 91-82842).

370

En effet, le Procureur de la République est seul compétent pour mettre en œuvre l'action publique et interrompre par là-même la prescription (Cass. crim., 16 février 1987, n°, généralement par un réquisitoire à fin d'informer, ou réquisitoire introductif (Cass. Crim., 1er mars 1993, n° 92-81032).

380

À cet égard, la Cour de cassation a eu l'occasion de préciser que cette interruption pouvait être effectuée avant que l'administration se soit constituée partie civile.

Si toutefois, avant l'ouverture de l'information, le Procureur estimait devoir ordonner une enquête préliminaire, la prescription serait valablement interrompue par les procès-verbaux établis par les officiers de police judiciaire (Cass. crim., 19 octobre 1976, n° 75-92852).

Ou par les instructions données par le Procureur de la République à la police judiciaire aux fins d'enquête sur les faits dénoncés par le Directeur départemental ou Régional des Finances publiques (Cass. Crim., 22 janvier 1990, n°88-85361 et Cass. crim., 10 juin 1991, n° 90-83747).

390

Il est à noter qu'à partir du premier acte interruptif, une nouvelle prescription commence à courir selon les règles du droit commun. En conséquence, l'affaire pour laquelle l'action publique a été normalement mise en mouvement dans le délai prévu par l'article L230 du LPF peut ensuite se trouver atteinte par la prescription si aucun acte d'instruction ou de poursuite n'intervient au cours d'une période continue de trois années.

Toutefois, la jurisprudence a admis que la prescription est suspendue tant qu'un obstacle de droit met la partie civile dans l'impossibilité d'agir.

Il en est ainsi, alors même qu'aucun acte d'instruction n'a été accompli pendant plus de trois ans par les divers magistrats instructeurs successivement chargés d'une information, dès lors que l'administration des Impôts, partie civile constituée, ne dispose d'aucun moyen pour obliger les juges d'instruction successifs à accomplir un acte interruptif de la prescription de l'action publique (Cass. crim., 24 février 1986, n° 84-93267).

400

Pour le surplus, les règles de droit commun relatives à la prescription en matière pénale sont applicables au délit de fraude fiscale.

410

Il est enfin précisé que la prescription est d'ordre public.

Ce moyen peut dès lors être soulevé à tout moment, y compris pour la première fois devant la Cour de cassation dans la mesure où les magistrats trouvent dans les constatations des juges du fond les éléments nécessaires pour en apprécier la valeur (Cass. crim., 6 février 1989, n° 87-90944).

C. Autres causes d'extinction de l'action publique

420

L'article 6 du [Code de procédure pénale](#) retient notamment, outre la prescription, le décès du prévenu et l'amnistie comme causes d'extinction de l'action publique.

430

Comme en droit commun, le principe de la personnalité des peines s'oppose à l'engagement de poursuites pénales contre un contribuable décédé ou même à l'encontre de ses héritiers.

Par ailleurs, le décès du prévenu met fin à l'action publique si le procès pénal avait été engagé antérieurement et le juge ne peut que constater qu'il n'y a pas lieu à statuer.

Enfin, si le contribuable décède après qu'une condamnation définitive a été prononcée, cette circonstance arrête l'exécution des peines privatives ou restrictives de liberté ou de droits.

Il en va différemment, en revanche, en ce qui concerne les peines pécuniaires : les amendes, de même que les condamnations aux dépens, deviennent des charges de la succession.

440

L'amnistie est l'acte émanant du pouvoir législatif (article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958) qui efface le caractère punissable d'un fait, arrête les poursuites et anéantit les condamnations.

On distingue :

- l'amnistie réelle ou de droit accordée en raison de la nature de l'infraction ou du quantum de la peine ;
- l'amnistie personnelle ou par mesure individuelle accordée en considération de la qualité, du mérite ou de l'âge du délinquant.

450

Avant condamnation, l'amnistie éteint l'action publique à l'égard des infractions définies dans la loi. De ce fait, elle interdit l'engagement de poursuites pénales, le fait n'étant plus susceptible de recevoir une qualification pénale. Elle arrête également les poursuites en cours et le juge pénal, s'il est déjà saisi, doit constater l'amnistie.

Elle interdit enfin de renouveler, sous une qualification différente de celle initialement retenue, la poursuite d'une infraction amnistiée.

460

Après condamnation, l'amnistie efface la condamnation prononcée et éteint la peine en cours d'exécution, qu'il s'agisse d'une peine principale, accessoire ou complémentaire, sauf pour les peines qualifiées de mesures de sécurité publique et de police par la Cour de cassation.

Conformément aux dispositions des articles [769 al. 2](#) du code de procédure pénale et [773-1 al. 2](#) du Code de procédure pénale, les condamnations effacées par une amnistie sont retirées du casier judiciaire et du sommier de police technique tenu par le ministère de l'Intérieur.

Par ailleurs, elles ne font plus obstacle à l'octroi d'un sursis ultérieur, ne comptent plus pour la récidive et ne peuvent plus être l'objet d'une confusion avec une autre peine.

III. Preuve du délit

470

Devant la juridiction pénale, la charge de la preuve incombe dans tous les cas à l'accusation, c'est-à-dire au Ministère public auquel se joint, le cas échéant, l'administration partie civile. C'est à eux qu'il appartient d'établir la matérialité du délit ainsi que la responsabilité personnelle de l'inculpé, qui bénéficie toujours de la présomption d'innocence.

Pour ce qui concerne les délits fiscaux, l'article [L227 du LPF](#) est venu rappeler qu'en cas de poursuites pénales tendant à l'application des articles [1741](#) du CGI et [1743](#) du CGI, le ministère public et l'administration doivent rapporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement ou au paiement des impôts visés par ces articles.

La charge de la preuve incombe en revanche au prévenu lorsqu'il invoque une exception de nullité, soit de la citation, soit de la procédure antérieure (art. 385 du Code de procédure pénale), en vue de faire échec aux poursuites (Cass. crim., 11 avril 1983).

480

Quant à l'objet de la preuve, il faut, mais il suffit à l'accusation de démontrer que l'inculpé s'est soustrait frauduleusement au paiement de l'impôt pour une somme qui, en cas de dissimulation, doit excéder la tolérance légale.

L'infraction peut être établie par tout moyen, mais à cet égard les preuves par écrit sont essentielles. Les éléments de preuve sont généralement constitués par les documents découverts au moment des perquisitions ou des saisies, par les constatations consignées dans les procès-verbaux ou rapports des agents, ainsi que par les rapports des experts commis par le juge d'instruction.

L'acceptation écrite des rehaussements par un contribuable avant l'ouverture de toute information judiciaire ne peut, à elle seule, être considérée comme une reconnaissance du délit ; elle constitue cependant une présomption sérieuse sur laquelle les juges peuvent se fonder pour conforter leur conviction (Cass. crim., 27 octobre 1980).

De toute manière, la valeur et la portée des moyens de preuve sont appréciées souverainement par le juge qui se prononce selon son intime conviction conformément aux dispositions de l'article [427](#) du Code de procédure pénale.

490

Cela étant, il est bien établi que les principes posés par le CGI en ce qui concerne la charge et l'objet de la preuve devant la juridiction compétente pour connaître des litiges relatifs à l'exigibilité ou à la quotité de l'impôt ne s'appliquent pas devant la juridiction pénale.

La spécificité de la preuve pénale, déjà évoquée à propos de l'indépendance des procédures administrative et judiciaire, a été en effet abondamment illustrée par la jurisprudence de la Cour de cassation qui énonce régulièrement que l'existence des délits visés à l'article [1741](#) du CGI ne peut se déduire des seules évaluations que l'Administration a été amenée à faire selon ses procédures

propres, mais doit résulter des constatations puisées par les magistrats dans les éléments soumis aux débats judiciaires contradictoires.

Aussi, n'ont pas été estimées suffisamment établies au regard des exigences de la preuve pénale, les dissimulations définies par les seules reconstitutions effectuées par le vérificateur pour asseoir des impositions par voie de taxation d'office (Cass. crim., 8 février 1988 n° 87-82777).

À l'inverse, a paru justifiée la décision des juges d'appel qui ont établi l'existence de dissimulations en se fondant, non pas sur les seules évaluations de l'Administration, mais sur les constatations qu'ils ont puisées dans les éléments de preuve résultant de la procédure pénale (Cass. crim., 27 février 1978 n°77-91750).

500

De même, la Cour de cassation a énoncé que le juge pénal pouvait établir l'existence des éléments constitutifs du délit :

- en se référant aux décisions des juges administratifs après avoir précisé qu'il en retenait les constatations pour les faire siennes et avoir ainsi marqué qu'il ne leur attribuait pas l'autorité de la chose jugée (Cass. crim., 20 juin 1977) ;

- en puisant les éléments de son intime conviction dans les constatations relevées par les vérificateurs dès lors que par une appréciation souveraine, exempte d'insuffisance et de contradiction, il en a reconnu l'exactitude (Cass. crim., 25 septembre 1987 n°86-90760) ;

- en portant sa propre appréciation sur les constatations de fait effectuées par les experts quel que soit par ailleurs le caractère surabondant d'une partie de la mission confiée aux experts judiciaires (Cass. crim., 7 novembre 1983 n° 83-90538) ;

- en se fondant, non sur les résultats de la seule procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue de l'imposition, mais sur les déclarations du contribuable devant les premiers juges et en appel (Cass. crim., 9 mai 1988, n° 87-84381) ;

- en appréciant le montant des dissimulations, non pas sur les seules évaluations de l'administration, mais sur les éléments de la comptabilité occulte tenue par le prévenu (Cass. crim., 3 octobre 1989 n°89-80199).

IV. Les faits sans influence sur la poursuite

A. Réparation du préjudice

510

L'article 1741 du CGI ne prévoyant aucune exemption de poursuites en faveur de celui qui se libère des droits éludés, l'action publique engagée sur la base de ce texte ne peut être affectée dans sa validité par la réparation du préjudice subi par le Trésor (Cass. crim., 28 janvier 1971 n° 69-92362).

Tel sera le cas, notamment, si l'apurement de la dette fiscale s'effectue au détriment du paiement des impositions courantes ou résulte de l'action du comptable (ATD, hypothèques, saisies, etc.).

B. Transaction en matière douanière

520

Dès lors que les éléments tant légaux que matériels des infractions douanières et du délit de fraude fiscale sont nettement distincts, la transaction conclue en matière de douane est sans influence sur les poursuites correctionnelles pour fraude fiscale exercées sur plainte de l'administration des Impôts (Cass. crim., 27 novembre 1968).

C. Transaction en matière fiscale

530

Pour être valable, une transaction doit être accordée par une décision de l'autorité fiscale compétente, prise dans les conditions définies par la loi et notifiée au contribuable qu'elle concerne.

Ne peut donc être considéré comme une transaction le simple fait, pour un contribuable, d'accepter les redressements qui lui sont notifiés (Cass. crim., 24 avril 1971 n° 70-90201).

Il a été jugé qu'une transaction intervenue régulièrement ne peut, au regard des dispositions de l'article 6, alinéa 3, du Code de procédure pénale, ni entraver la mise en mouvement de l'action publique, ni entraîner son extinction puisqu'aucun texte n'en dispose ainsi en matière de contributions directes et d'enregistrement.

540

Cependant, nonobstant le caractère inopérant de la transaction comme cause d'extinction de l'action publique du chef de l'article 1741 du CGI, le service devra s'abstenir de consentir, en toute matière fiscale, des transactions portant sur les pénalités afférentes aux impositions qui ont donné lieu au dépôt d'une plainte pour fraude fiscale ou pour lesquelles le dépôt d'une plainte est envisagé.

En effet, l'administration ne peut à la fois se montrer bienveillante en accordant une atténuation des pénalités fiscales par voie de transaction et, dans le même temps, faire preuve de rigueur en demandant l'application de sanctions pénales.

D. Excuses diverses

550

L'ignorance comptable du contribuable ou de la personne chargée de tenir la comptabilité ne peut être considérée ni comme une excuse absolutoire, ni comme une circonstance atténuante dès lors que tout commerçant doit être en mesure de satisfaire aux obligations que lui impose l'exercice de son activité (Cass. crim., 3 janvier 1958) et qu'il appartient au chef d'entreprise de veiller à ce que la comptabilité soit légalement tenue et de prendre toutes dispositions nécessaires à cette fin (Trib. corr. Lyon, 3 février 1954).

La Cour de cassation a ainsi jugé que c'est au chef d'entreprise qu'il appartient de signer les déclarations mensuelles du chiffre d'affaires et non au comptable que le dirigeant social a librement choisi et conservé à son service malgré Ses insuffisances (Cass. crim., 3 octobre 1989, n° 88-87508).

La Cour n'a pas admis que le contribuable a été victime des carences et négligences de la comptable agréée qu'il avait chargée de rédiger ses déclarations fiscales dans la mesure où le prévenu, homme d'affaires avisé, avait eu son attention attirée par les nombreux rappels ou mises en demeure qu'il avait reçus de l'administration fiscale (Cass. crim., 1er octobre 1985, RJ, IV, p. 184).

Il a été jugé que le prévenu ne saurait se retrancher, pour établir sa bonne foi, derrière l'incompétence de sa secrétaire ou les négligences de son conseiller fiscal,

même si ce sont ces personnes qui ont préparé les déclarations qu'il lui appartenait de vérifier avant de les signer (Cass. crim., 2 décembre 1975).

560

A fortiori, un contribuable ne peut s'exonérer de sa responsabilité pénale en invoquant la part prise par ses préposés dans la réalisation des faits délictueux dès lors qu'il est établi que ceux-ci étaient commis avec son accord (Cass. crim., 24 février 1977, n° 76-92378).

Par ailleurs, le prévenu qui a systématiquement refusé tout contact avec l'administration en s'abstenant de répondre aux convocations des services fiscaux et aux nombreuses lettres ou mises en demeure que ceux-ci lui ont adressées, ne peut excuser ses manquements en invoquant un état dépressif dont on a pu constater qu'il ne l'avait pas empêché de s'occuper de ses activités professionnelles et de traiter d'importantes affaires personnelles (Cass. crim., 2 avril 1979, n° 78-92534).

Il en est de même des difficultés passagères de trésorerie dès lors que le contribuable a volontairement retenu des sommes qu'il était tenu de reverser à l'État dès leur perception (Cass. crim., 6 décembre 1993, n° 93-80803) ou qu'il s'octroyait, pendant la même période, de substantielles augmentations de rémunération (Cass. crim., 10 décembre 1990 n° 89-87154).

570

Enfin, le dépôt de déclarations rectificatives effectué par un redevable informé de l'imminence d'une vérification fiscale ne saurait effacer le délit qui a été entièrement consommé avant le dépôt des déclarations rectificatives (Cass. crim., 2 avril 1979).

E. Existence d'une procédure devant le juge de l'impôt : indépendance des deux ordres de juridiction

580

Une jurisprudence constante a consacré le principe dit « de l'indépendance des procédures » au terme duquel les poursuites correctionnelles et la procédure administrative sont par leur nature et leur objet indépendantes l'une de l'autre et n'admettent pas les mêmes modes de preuve (Cass. crim., 9 mai 1988, n° 87-384 et Cass. crim., 25 février 1991, n° 90-80672).

Il s'ensuit que la décision de la juridiction administrative n'a pas au pénal l'autorité de la chose jugée. Elle ne s'impose pas aux juridictions correctionnelles qui, dès lors doivent écarter toute demande de sursis à statuer (Cass. crim., 5 juillet 1976, n° 75-93347) ; peuvent statuer quel que soit le sens de la décision du juge fiscal (Cass. crim., 18 novembre 1976, n° 75-92805).

590

Le juge pénal a également affirmé le principe de l'indépendance entre la procédure de poursuites pénales et la procédure de recouvrement des impositions établies.

Par identité de motifs, il semble que le même principe puisse s'appliquer dans le cas où le juge de l'impôt est un tribunal de l'ordre judiciaire.

À l'inverse, cette notion comporte des obligations pour l'administration qui ne peut, au cours de la procédure judiciaire, se satisfaire des seuls procédés démonstratifs habituels au droit fiscal et doit établir les éléments constitutifs du délit dénoncé selon les règles de preuve propres au droit pénal.

600

De plus, il va sans dire que l'existence de ce principe constant ne dispense pas le service d'assurer une complète information des autorités judiciaires chargées des dossiers de fraude fiscale. À cet égard, on ne perdra pas de vue que toute évolution contentieuse significative intervenant dans une affaire faisant l'objet de poursuites (dégrèvement, réduction des impositions, etc.) doit impérativement être portée à la connaissance des magistrats compétents.

610

Cela étant, la Cour de cassation a été appelée à fixer une limite à l'application du principe de l'indépendance des procédures.

Par un arrêt du 4 décembre 1978 n° 77-93423 , la Chambre criminelle a en effet déclaré recevable le moyen selon lequel l'inobservation des dispositions de l'article 1649 septies du CGI (désormais art. L47 du LPF), prévoyant que le vérificateur doit, préalablement à la première intervention sur place, aviser le contribuable qu'il peut se faire assister par un conseil de son choix, constitue une violation des droits de la défense.

Cette jurisprudence est applicable à l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle.

La Cour a donc clairement énoncé qu'elle considère les dispositions de l'article L47 du LPF comme une garantie essentielle des droits de la défense dont il appartient à la juridiction répressive d'assurer le respect.

Toutefois, le non-respect de cette garantie n'est pas sanctionné si la procédure engagée par le service ne constitue pas une vérification fiscale comme le simple exercice du droit de communication (Cass. crim., 22 mai 1989 n° 88-84937, BREDO Rolande) ou ne concerne pas la procédure à l'origine des poursuites.

Ainsi, l'irrégularité entachant une procédure de VASFE reste sans conséquence dès lors que les poursuites pénales sont fondées sur des rappels issus d'une vérification de comptabilité (Cass. Crim., 11 janvier 1993 n°92- 81446).

De même, la juridiction correctionnelle n'a pas compétence pour apprécier la régularité d'une ordonnance autorisant une visite domiciliaire en application de l'art. L16 B du LPF, seulement susceptible d'un pourvoi en cassation (Cass. Crim., 2 juin 1993, n° 92-81648).

Au surplus, un éventuel vice de la procédure de vérification demeure sans influence sur la régularité de la procédure pénale dès lors que le contribuable est poursuivi pour abstention délibérée de déclaration et que la constatation de ce défaut de déclaration est étrangère à la procédure de vérification (Cass. crim., 21 janvier 1991, n° 90-82296).

620

D'autres décisions ont contribué à la définition du domaine de compétence des autorités judiciaires en cette matière.

Tout d'abord, la Cour de cassation a jugé que les dispositions de l'article 1649 septies F (actuellement article L52 du LPF), limitant la durée sur place de certaines vérifications, ne prévoyaient, à la différence de celles de l'article 1649 septies, que la nullité de l'imposition et qu'ainsi, en vertu du principe de l'indépendance des procédures, le contrôle de l'application de ce texte n'incombait pas aux juridictions pénales (Cass. crim., 6 juin 1977, n° 76-92108 ;et 21 janvier 1991, n° 90-81442).

Par ailleurs, la Chambre criminelle a rejeté le moyen par lequel le prévenu invoquait une violation de l'article 1649 septies B (devenu article L51 du LPF), prévoyant la

nullité d'une seconde vérification effectuée sur une période ayant déjà été contrôlée (Cass. crim., 1er octobre 1979 n° 78-93884).

De même, le juge pénal est incompétent pour contrôler le respect de la garantie accordée au contribuable contre les changements de doctrine prévue à l'article [L80 A du LPF](#) ou de la régularité de la mise en œuvre des procédures fiscales de contrôle (procédure de rectification contradictoire ; taxation d'office : répression des abus de droit : Cass. crim., 14 décembre 1987, n° 86-94560).