

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-REC-SOLID-10-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

REC - Solidarités diverses et actions patrimoniales – Actions contre les dirigeants - Solidarité de paiement en cas de condamnation pénale

Positionnement du document dans le plan :

REC - Recouvrement

Solidarités diverses et actions patrimoniales

Titre 1 : Actions contre les dirigeants et les tiers

Chapitre 2 : Solidarité de paiement en cas de condamnation pénale

Sommaire :

- I. Le champ d'application
 - A. Les personnes visées par les poursuites pénales
 - B. Les conditions d'engagement de l'action
- II. La mise en œuvre des poursuites pénales
 - A. Le préalable de la commission des infractions fiscales
 - 1. La saisine de la commission des infractions fiscales (CIF)
 - 2. L'avis de la commission des infractions fiscales
 - B. La plainte de l'administration fiscale
 - 1. Le rôle particulier de l'administration
 - 2. Le contenu de la plainte
 - a. Les chefs d'accusation
 - b. Le formalisme de la demande de solidarité
 - 3. Les peines encourues
- III. Les mesures conservatoires possibles pour la garantie du recouvrement
 - A. La requête aux fins de prise de mesures conservatoires
 - B. La prise de garanties à titre conservatoire.
- IV. Le jugement correctionnel et ses suites
 - A. La signification du jugement et les suites procédurales
 - 1. Les conditions générales de l'exécution du jugement
 - 2. Les voies de recours
 - B. Conversion des mesures conservatoires en définitives.
 - C. Conséquence de la condamnation: l'obligation solidaire.
 - D. L'exécution du jugement
 - E. Le contentieux ouvert aux personnes déclarées solidaires

1

En cas d'information ouverte du chef de fraude fiscale, l'administration dispose de la faculté de se constituer partie civile. L'exercice de cette prérogative permet à l'administration d'être présente à tous les stades de la procédure, mais aussi, d'obtenir du juge pénal des moyens supplémentaires de recouvrement.

En vertu de l'[article 1745 du CGI \(Code Général des Impôts\)](#), en effet, tous ceux 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 [articles 1741 et suivants du CGI](#) définissent la plupart des délits fiscaux. Parmi ces textes répressifs, les plus fréquemment utilisés sont l'[article 1741 du CGI](#), réprimant le délit général de fraude fiscale et l'[article 1743-1° du CGI](#) qui punit l'omission d'écritures comptables et la passation d'écritures inexactes ou fictives. Certaines infractions fiscales, telles, par exemple, que le délit d'escroquerie en matière de TVA, sont visées directement par une disposition spécifique du [Code pénal \(article 313-1\)](#).

Les peines sanctionnant le délit de fraude fiscale comportent, le cas échéant, à côté de peines principales, 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.

I. Le champ d'application

10

Aux termes de l'[article 1745 du CGI](#), toute personne qui a fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des [articles 1741, 1742 ou 1743 du CGI](#) peut être solidairement tenue, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes.

L'[article 1741 du CGI](#) vise quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt.

A. Les personnes visées par les poursuites pénales

20

Conformément aux dispositions de l'[article 1741 du CGI](#), 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, ce sont ses représentants légaux qui sont personnellement passibles 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.

En vertu de l'[article 1742 du CGI](#) et conformément aux dispositions des [articles 121-6 et 121-7 du Code pénal](#) 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.

En se référant aux [articles 121-6 et 121-7 du Code pénal](#), ce texte confirme qu'il s'agit de l'application pure et simple des principes généraux du droit pénal existant en la matière.

30

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.

Lorsque le redevable légal de l'impôt fraudé est une personne morale, la solidarité n'est encourue par le dirigeant poursuivi pénalement que dans la mesure où ce dernier avait la direction de la société au sein de laquelle la fraude fiscale a été perpétrée. Cette mesure ne saurait être prononcée lorsque le prévenu a cessé ses fonctions à la date des faits pénalement poursuivis.

B. Les conditions d'engagement de l'action

40

Les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale doivent réunir :

- d'une part, l'existence de faits matériels qui ont mis le contribuable en état de se soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt ;
- d'autre part, une intention délibérée de fraude.

Ces deux éléments, l'un matériel, l'autre intentionnel, contribuent donc à caractériser le délit de fraude fiscale.

50

Le délit général de fraude fiscale est une infraction unique qui peut revêtir de nombreuses formes. L'[article 1741 du CGI](#) en énumère une liste d'ailleurs non limitative :

- l'omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits ;
- la dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt ;
- l'organisation d'insolvabilité ;

- ou, enfin, tout autre moyen frauduleux.

II. La mise en œuvre des poursuites pénales

A. Le préalable de la commission des infractions fiscales

1. La saisine de la commission des infractions fiscales (CIF)

60

La procédure pénale en matière fiscale déroge au droit commun.

En effet, à 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.

70

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.

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.

Remarque: la prescription est suspendue entre la date de la saisine de la commission des infractions fiscales et la date à laquelle ladite commission rend son avis, et ce pour un délai maximum de six mois ([article L 230 du LPF](#))

80

Formalité substantielle, la saisine de la commission est importante à un double point de vue : outre qu'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.

2. L'avis de la commission des infractions fiscales

90

Le ministre chargé du Budget est lié par l'avis de la commission qui lui est notifié. Cet avis n'est pas motivé.

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., 16 novembre 1992 pourvoi n° 91-86669).*

B. La plainte de l'administration fiscale

1. Le rôle particulier de l'administration

100

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).

110

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 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.

2. Le contenu de la plainte

120

Le tribunal est saisi soit par citation directe, quand il n'y a pas d'instruction, soit par l'ordonnance de renvoi et dans les termes de celle-ci.

Le parquet fixe la date à laquelle l'affaire sera inscrite au rôle du tribunal et qui fait délivrer les citations à comparaître. La présence de la partie civile à l'audience est nécessaire.

a. Les chefs d'accusation

130

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.

140

L'article L227 du LPF prévoit qu'en cas de poursuites pénales tendant à l'application des articles 1741 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.

b. Le formalisme de la demande de solidarité

150

La solidarité du condamné avec le redevable légal de l'impôt fraudé prévue à l'article 1745 du CGI, ne peut être prononcée par les juridictions répressives qu'à la requête de l'administration des impôts (Cass .crim. 18 septembre 2002, n°01-87824).

160

La demande visant la solidarité prévue par l'article 1745 du CGI doit être expresse. Dans son dépôt de plainte auprès du Procureur de la République, le directeur départemental des finances publiques doit, outre les faits relatés, mentionner sa constitution de partie civile soit à l'audience soit en cours de l'instruction et préciser que l'administration demandera que tous ceux qui feront l'objet d'une condamnation soient solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt et des pénalités fiscales y afférentes.

3. Les peines encourues

170

Les peines principales prévues à l'article 1741 du CGI sont des peines d'emprisonnement et d'amende.

Les peines accessoires s'appliquent automatiquement ; les personnes condamnées pour des délits fiscaux encourent les sanctions qui sont prévues par l'alinéa 3 de l'article 1741 du CGI et la privation des droits civiques, civils et de famille..

Les peines complémentaires doivent être expressément prononcées par le tribunal : (publication et affichage du jugement, interdiction d'exercer une profession indépendante et retrait du permis de conduire, exclusion des marchés publics).

III. Les mesures conservatoires possibles pour la garantie du recouvrement

A. La requête aux fins de prise de mesures conservatoires

180

La mesure conservatoire demandée peut notamment porter sur des biens meubles corporels ou incorporels ([article R. 521-1 du code des procédures civiles d'exécution](#)), des créances ([articles R. 523-1 à R. 523-6 du CPCE](#)), des droits d'associés et des valeurs mobilières ([articles R. 532-3 et R. 532-4 du CPCE](#)), un immeuble ([article R. 532-1 du CPCE](#)), un fond de commerce ([article R. 532-2 du CPCE](#)) (cf. [BOI-REC-GAR-20-10-10](#)).

190

Le comptable public compétent, agissant sous l'autorité du directeur départemental des finances publiques, adresse au juge de l'exécution une requête aux fins de prise de mesures conservatoires ([article L. 511-1 et R. 511-1 et suivants du CPCE](#)).

Il a été jugé qu'une information judiciaire ouverte sur plainte de l'administration contre le gérant d'une société du chef de fraude fiscale, suivie d'une constitution de partie civile, traduit par l'apparence de sa réalité le bien-fondé en son principe de la créance de l'administration ([Cass. com. 22 mai 1979 n° 78-11782](#)).

Cela étant, des mesures conservatoires peuvent être prises dès le dépôt de la plainte pour fraude fiscale, voire dès la saisine de la Commission des infractions fiscales, dès lors que la créance qui naîtra ultérieurement de la solidarité paraît suffisamment fondée dans son principe et menacée dans son recouvrement.

200

Le juge de l'exécution, au vu de la requête circonstanciée produite par le comptable public, rend une ordonnance autorisant la prise de mesures conservatoires et détermine (à peine de nullité) le montant des sommes pour la garantie desquelles la mesure conservatoire est autorisée et précise la nature des biens sur lesquels elle porte ([article R. 511-4 du CPCE](#)).

210

Conformément aux dispositions de l'[article R. 511-6 du CPCE](#), l'autorisation du juge de pratiquer la mesure conservatoire est caduque si elle n'a pas été exécutée dans un délai de trois mois à compter de l'ordonnance.

B. La prise de garanties à titre conservatoire.

220

Dans le délai de trois mois visé à l'[article R. 511-6 du CPCE](#), le comptable public prend des mesures conservatoires et/ou des sûretés judiciaires. A peine de caducité des mesures conservatoires, et dans un délai de huit jours, le débiteur en est informé par acte d'huissier de justice ([article R. 532-5 du CPCE](#)).

Si le juge de l'exécution a autorisé le comptable public à prendre une sûreté sur un immeuble, celui-ci adresse à la Conservation des hypothèques un bordereau d'inscription d'hypothèque judiciaire valable trois ans et éventuellement renouvelable ([article R. 532-7 du CPCE](#)).

Dans le cas où la mesure conservatoire autorisée par le juge de l'exécution porte sur un nantissement sur fonds de commerce, il y a lieu de se reporter à l'[article R. 532-2 du CPCE](#).

Si le nantissement de parts sociales a été autorisé par le juge de l'exécution, celui-ci sera opéré comme il est prévu à l'[article R. 532-3 du CPCE](#).

Pour le nantissement provisoire des valeurs mobilières, il est procédé comme indiqué à l'[article R. 532-4 du CPCE](#).

IV. Le jugement correctionnel et ses suites

230

La décision de justice par laquelle est prononcée la solidarité constitue le titre exécutoire permettant de poursuivre à l'encontre du codébiteur solidaire le recouvrement de tout ou partie de l'impôt fraudé et des pénalités correspondantes mis à sa charge. L'exécution de cette décision ne peut intervenir qu'après sa signification et à l'expiration du délai prévu pour exercer les voies de recours. L'exécution donne lieu, le cas échéant, à des mesures de recouvrement forcé.

A. La signification du jugement et les suites procédurales

240

Le comptable des finances publiques fait notifier le jugement par voie de signification à l'intéressé, conformément aux [articles 651 et 675 à 682 du code de procédure civile](#).

Il apparaît préférable de faire signifier le jugement rendu de manière contradictoire et ce, avant l'expiration du délai de prescription fiscale de quatre ans courant à compter de la décision définitive (condamnation au paiement solidaire d'une créance fiscale). S'agissant des autres jugements (par défaut ou réputés contradictoires) ils seront dans tous les cas signifiés avant l'expiration du délai précité.

Lorsque des mesures conservatoires avaient été prises, celles-ci sont converties de provisoires en définitives à la diligence du comptable, une fois le titre passé en force de chose jugée.

1. Les conditions générales de l'exécution du jugement

250

Seules les décisions définitives peuvent être exécutées.

Les jugements rendus peuvent avoir une nature juridique différente qui dépend, d'une part, de la comparution personnelle du prévenu devant la juridiction et, d'autre part, de l'existence ou non d'une citation régulière :

- le jugement est " contradictoire " lorsque le prévenu est présent à l'audience ;
- le jugement est " contradictoire à signifier " (ou " réputé contradictoire ") lorsque le prévenu n'est pas présent à l'audience mais qu'il a été régulièrement cité et ne fournit aucune excuse valable ;
- le jugement est " par défaut " lorsque le prévenu n'est pas présent à l'audience mais que la citation ne lui a pas été personnellement délivrée et qu'il n'est pas établi qu'il a pu avoir connaissance de cet

acte le concernant.

260

Une grosse du jugement, certifiée conforme et revêtue du sceau du tribunal, est délivrée à l'administration, partie civile, charge à elle et au comptable public compétent de faire signifier ce jugement dans les six mois de sa date ([article 478 du Code de procédure civile](#)). Le jugement contient les peines prononcées tant sur l'action civile que pénale, notamment les condamnations de peines principales, accessoires ou complémentaires ainsi que la solidarité avec le redevable légal.

Un jugement est définitif lorsque toutes les voies de recours ont été utilisées ou que les délais d'opposition, d'appel ou de cassation sont expirés; dès lors il devient exécutoire à partir du moment où il est passé en force de chose jugée ([article 501 du Code de procédure civile](#)).

A force de chose jugée le jugement qui n'est susceptible d'aucun recours suspensif d'exécution. Le jugement susceptible d'un tel recours acquiert la même force à l'expiration du délai de recours si ce dernier n'a pas été exercé dans le délai ([article 500 du Code de procédure civile](#)).

2. Les voies de recours

270

L'expiration du délai d'appel confère au jugement son caractère de « décision passée en force de chose jugée ».

Le délai d'appel court normalement à compter du prononcé du jugement contradictoire ([art. 498 du code de procédure pénale](#))

Cela étant, dans deux cas (jugement réputé contradictoire et jugement par défaut définis par l'[article 498 du code de procédure pénale](#)), il ne court qu'à compter de la signification du jugement à la diligence du ministère public ou de la partie civile, c'est à dire du comptable ([art. 554 du code de procédure pénale](#)).

280

Au pénal, le pourvoi en cassation est suspensif d'exécution sauf en cas de condamnations civiles ([art. 569 du code de procédure pénale](#)).

Nonobstant ses effets civils, la solidarité juridique édictée par l'[article 1745 du CGI](#) étant qualifiée par la Cour de cassation de mesure à caractère pénal (Cass.crim. 3 juin 2004), le caractère suspensif du pourvoi s'applique en la matière.

Dans ces conditions, le comptable doit surseoir à l'exécution de l'arrêt rendu par la cour d'appel dans l'attente de la décision de la Cour de cassation.

290

A l'exception des jugements contradictoires (dont la signification n'est pas nécessaire pour ouvrir les délais de recours, le délai d'appel ou de pourvoi partant du prononcé), les jugements sont signifiés à la diligence du ministère public ou de la partie civile, c'est-à-dire du comptable chargé du recouvrement.

Dès lors qu'il a acquis un caractère définitif (voies de recours épuisées), les sûretés judiciaires sont converties et les poursuites engagées dans les 30 jours d'une mise en demeure de payer. Celle-ci fait référence, d'une part, aux avis de mise en recouvrement (AMR) adressés à la société et, d'autre part, au jugement - ou à l'arrêt. La décision de justice constituant le titre contre le dirigeant, aucun AMR à son nom n'est établi."

B. Conversion des mesures conservatoires en définitives.

300

La publicité provisoire doit être confirmée par une publicité définitive ([article R. 533-1 du CPCE](#)).

Selon l'article [R. 533-4 du CPCE](#) , la publicité définitive doit être effectuée dans un délai de deux mois à compter du jour où le titre constatant les droits du créancier est passé en force de chose jugée.

A défaut de confirmation dans le délai, la publicité provisoire est caduque ([article R. 533-6 du CPCE](#)).

C. Conséquence de la condamnation: l'obligation solidaire.

310

Sans entraîner de novation dans la nature de la créance et donnant au trésor un débiteur supplémentaire, le prononcé de la solidarité s'analyse en une condamnation à caractère civil qui trouve sa source dans le jugement correctionnel.

Il en résulte que le titre exécutoire permettant de poursuivre à l'encontre du codébiteur solidaire le recouvrement des sommes ainsi mises à sa charge – il peut s'agir de tout ou partie de l'impôt fraudé et des pénalités correspondantes - est constitué par la décision de justice ayant prononcé la solidarité et que l'exécution de cette décision doit être poursuivie dans les conditions prévues aux articles [501](#) et [502 à 508 du Code de procédure civile](#).

320

En application de l'[article 1745 du CGI](#), tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles [1741](#), [1742](#) ou [1743 du CGI](#) peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'aux pénalités fiscales y afférentes.

Il s'ensuit que si la solidarité n'était pas prononcée par le juge, il ne saurait y avoir de prise de mesures d'exécution forcée à l'encontre du prévenu.

D. L'exécution du jugement

330

Cette obligation solidaire est mise en œuvre par l'envoi de la mise en demeure de payer prévue à l'[article L 257-0 A du LPF](#).

A l'expiration du délai de trente jours suivant la notification de la mise en demeure de payer, le comptable public compétent peut engager des poursuites.

E. Le contentieux ouvert aux personnes déclarées solidaires

340

La personne condamnée au paiement solidaire sur le fondement de l'[article 1745 du CGI](#) ne peut contester devant le juge de l'impôt le principe ou l'étendue de la solidarité pénale qui lui a été assignée. En revanche, elle peut contester la régularité et le bien fondé des impositions, même si le redevable légal s'en est abstenu.

Saisi d'une action récursoire du complice qui a payé les impôts fraudés, le juge ne peut limiter le remboursement en proportion des fautes commises par chacun des condamnés. En effet, l'impôt fraudé ne procède pas de la condamnation pénale et reste personnel au contribuable. Dès lors, le complice a droit au remboursement de la totalité des sommes payées par lui ([Cass. Com. 19 novembre 1991 n° 89-19709](#)).