

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-40-10-10-20-18/06/2019

Date de publication : 18/06/2019

Date de fin de publication : 27/06/2019

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. Spécificités de la procédure pénale de répression de la fraude fiscale
 - 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 publique
 - A. Date du délit
 - B. Prescription de l'action publique
 - 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 fiscale
 - C. Excuses diverses
 - D. Existence d'une procédure devant le juge de l'impôt : indépendance des deux ordres de juridiction
 - 1. Le principe d'indépendance des procédures pénale et fiscale
 - 2. Les limites de l'indépendance des deux ordres de juridiction

Actualité liée : [18/06/2019 : CF - Infractions et sanctions pénales - Conséquences de la loi n° 2017-242 du 27 février 2017 portant réforme de la prescription pénale ; Conformité à la Constitution du cumul des sanctions fiscales et pénales \(Cons. Const. Décisions du 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC et 2016-546 QPC\)](#)

I. Spécificités de la procédure pénale de répression de la fraude fiscale

1

La procédure pénale en matière fiscale déroge au droit commun.

À la différence des autres délits, le délit de fraude fiscale ne peut pas être 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 l'[article 1741 A du code général des impôts \(CGI\)](#), l'[article 384 septies-0 A de l'annexe II au CGI](#), l'[article 384 septies-0 B de l'annexe II au CGI](#), l'[article 384 septies-0 C de l'annexe II au CGI](#), l'[article 384 septies-0 D de l'annexe II au CGI](#), l'[article 384 septies-0 I de l'annexe II au CGI](#), ainsi que par l'[article L. 228 du Livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), l'[article L. 228 A du LPF](#), l'[article L. 230 du LPF](#) et par l'[article R*. 228-1 du LPF](#) à l'[article 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 ([BOI-CF-INF-40-30 au II-A § 170](#)).

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)

62

L'article 13 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière modifie l'article 1741 A du CGI s'agissant de la composition et du fonctionnement de la commission des infractions fiscales qui est composée, sous la présidence d'un conseiller d'État, en activité ou honoraire, élu par l'assemblée générale du conseil d'État, de :

- huit membres du Conseil d'État, en activité ou honoraires, élus par l'assemblée précitée ;
- huit magistrats de la Cour des comptes élus par la chambre du conseil en formation plénière de la Cour des comptes ;
- huit magistrats honoraires à la Cour de cassation, élus par l'assemblée générale de la Cour de cassation ;
- deux personnalités qualifiées, désignées par le président de l'Assemblée nationale ;
- deux personnalités qualifiées, désignées par le président du Sénat.

Les élections et les désignations mentionnées ci-dessus respectent le principe de parité entre les femmes et les hommes.

64

Sont élus, dans les mêmes conditions que les membres titulaires élus de la commission des infractions fiscales mentionnés aux 1° à 3° de l'article 1741 A du CGI, douze membres suppléants :

- quatre membres du Conseil d'État, en activité ou honoraires ;
- quatre magistrats de la Cour des comptes, en activité ou honoraires ;
- quatre magistrats honoraires à la Cour de cassation.

66

La commission peut siéger en formation plénière ou en sections qui, au nombre de quatre, comportent chacune sept membres titulaires :

- deux membres du Conseil d'État, en activité ou honoraires ;
- deux magistrats à la Cour des comptes, en activité ou honoraires ;
- deux magistrats honoraires à la Cour de cassation ;
- une des personnalités qualifiées mentionnées aux 4° et 5° de l'article 1741 A du CGI.

Les sections sont présidées, l'une par le président de la commission et chacune des autres par un de ses membres mentionnés aux 1° à 3° de l'article 1741 A du CGI, 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 huit membres.

Le président de la commission répartit les membres titulaires entre les sections. Il désigne son suppléant parmi les membres du Conseil d'État membres titulaires ou suppléants de la commission. Il désigne également ses trois représentants et leurs suppléants issus de la même juridiction que ces derniers.

68

En vue d'assurer la continuité de l'activité de la commission, le président de celle-ci ou, en cas d'absence ou d'empêchement, son suppléant peut constituer une section temporaire, pour une durée qui ne peut excéder trois mois. Il la préside et désigne six autres membres de la section, ainsi que, le cas échéant, leurs suppléants, parmi les membres de la commission. En cas d'absence ou d'empêchement du président de la commission et de son suppléant, la présidence de la section temporaire est assurée par l'un des représentants du président, présidant une section, ou son suppléant, selon l'ordre arrêté par le président de la commission ou son suppléant.

Lorsqu'un représentant du président, présidant une section, ou son suppléant, assure la présidence de la section temporaire, il exerce, pour le fonctionnement de celle-ci, les attributions dévolues au président de la commission par l'[article 384 septies-0 C de l'annexe II au CGI](#) et l'[article 384 septies-0 D de l'annexe II au CGI](#) et, le cas échéant, par l'[article R*. 228-3 du LPF](#), l'[article R*. 228-4 du LPF](#), l'[article R*. 228-5 du LPF](#) et l'[article R*. 228-6 du LPF](#).

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 ou, 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 dans lequel pourront s'engager les poursuites correctionnelles envisagées si la proposition de l'administration est agréée 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, conformément aux dispositions du troisième alinéa et suivants de l'[article L. 228 du LPF](#), 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 qu'une infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves résulte :

- 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.

En cas d'avis favorable de la commission des infractions fiscales, ces affaires, après le dépôt de la plainte, ont vocation à déboucher sur la mise en œuvre d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale ([BOI-CF-INF-40-10-10-30](#)).

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 : seize membres au moins doivent être présents en séance plénière et quatre 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 l'avis de la commission, sauf lorsque le président de la commission ou, en cas d'absence ou d'empêchement, son suppléant, soumet une affaire, pour un nouvel examen, à la commission siégeant en formation plénière, dont l'avis se substitue à celui rendu par la section.

Le président peut soumettre une affaire à la commission siégeant en formation plénière. Chaque section peut renvoyer une affaire à la formation plénière.

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

135

La [loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière](#) renforce la publicité des travaux de la commission des infractions fiscales et introduit pour cette dernière l'obligation de remettre chaque année, au Gouvernement ainsi qu'au Parlement, un rapport qui rend compte de son activité.

Les conditions de déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale et les critères à partir desquels la commission des infractions fiscales examine les dossiers de poursuites correctionnelles donneront lieu à un débat annuel devant la représentation nationale.

140

Hors les cas où la commission a été saisie en application du troisième alinéa et suivants de l'article L. 228 du LPF, 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 ou régional 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, n° 91-86669).

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 L. 228 du LPF qui pouvait à première lecture sembler juxtaposer les deux interprétations en utilisant successivement les termes « affaire » et « contribuable ».

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 L. 228 du LPF, être effectué en conformité avec l'avis de la commission des infractions fiscales.

160

La jurisprudence a tranché en faveur du caractère réel de la saisine et de l'avis de la commission des infractions fiscales.

Selon la Cour de cassation, l'autorité judiciaire conserve la plénitude de ses attributions pour rechercher et poursuivre toute personne ayant pris part aux faits qui lui sont déférés, même si ces personnes ne sont pas visées dans l'avis conforme de la Commission des infractions fiscales (Cass. crim., 31 janvier 1983, n° 82-90516).

170

La Cour de cassation a précisé par ailleurs que les dispositions de l'article L. 228 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 et 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 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)

210

La plainte mentionne que l'administration se constituera partie civile en cours d'information.

220

Conformément à l'[article L. 229 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 ou régional des finances publiques territorialement compétent.

Toutefois, les plaintes présentant un lien de connexité peuvent être déposées par un seul des services précités, compétent pour le dépôt de l'une de ces plaintes.

230

Sous réserve de l'application de l'[article 203 du code de procédure pénale \(CPP\)](#) et de l'[article 210 du CPP](#) 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. L. 231](#)).

C. Constitution de partie civile

240

L'[article L. 232 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 L. 232 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 poursuivies, 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.

II. Date du délit et prescription de l'action publique

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).

305

Toutefois, en cas de dépôt hors délai d'une déclaration minorée, l'infraction est réalisée à la date du dépôt (Cass. crim. 27 novembre 2002, n° 02-80910).

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 y compris en cas de déclaration déposée hors délai ;
- ou bien il y a défaut de déclaration et le point de départ de la prescription est uniformément la date d'expiration du délai légal prévu à cet effet.

B. Prescription de l'action publique

320

L'article L. 230 du LPF dispose, dans son premier alinéa, que « les plaintes peuvent être déposées jusqu'à la fin de la sixième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise ».

En application de ces dispositions, la Cour de cassation précise que le délai de prescription du délit de fraude fiscale commence à courir le 31 décembre de l'année au cours de laquelle les déclarations fiscales ont été ou auraient dû être déposées (Cass.crim., 23 février 2011, n° 10-88.068 ; Cass. crim., 27 mars 2013, n° 12-81.810 et Cass. crim., 14 octobre 2015, n° 14-82.448).

330

Par ailleurs, conformément aux dispositions du dernier alinéa de cet article, 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)

350

Selon la jurisprudence de la Cour de Cassation, le délai de suspension est calculé en incluant le jour de saisine de la Commission et le jour de son avis (Cass. Crim. 8 mars 2006, n° 04-86648).

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 douze 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 22 mars inclus.

360

L'article 9-2 du CPP, créé par l'article 1 de la loi n° 2017-242 du 27 février 2017 portant réforme de la prescription en matière pénale, précise que la prescription de l'action publique est interrompue par :

- tout acte, émanant du ministère public ou de la partie civile, tendant à la mise en mouvement de l'action publique ;
- tout acte d'enquête émanant du ministère public, tout procès-verbal dressé par un officier de police judiciaire tendant effectivement à la recherche et à la poursuite des auteurs d'une infraction ;
- tout acte d'instruction tendant effectivement à la recherche et à la poursuite des auteurs d'une infraction ;
- et tout jugement ou arrêt, même non définitif, s'il n'est pas entaché de nullité.

Les dispositions de la loi n° 2017-242 du 27 février 2017 portant réforme de la prescription en matière pénale viennent confirmer une jurisprudence bien établie.

Le dépôt d'une plainte simple pour fraude, qui ne met pas en mouvement l'action publique, ne constitue donc pas un acte interruptif de prescription. Le procureur de la République demeure seul compétent pour mettre en œuvre l'action publique et interrompre par là-même la prescription.

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).

(370)

380

À cet égard, la Cour de cassation a eu l'occasion de préciser que l'interruption de la prescription de l'action publique 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 dans la plainte pour fraude fiscale (Cass. Crim., 22 janvier 1990, n° 88-85361 et Cass. crim., 10 juin 1991, n° 90-83747).

390

À partir du premier acte interruptif, une nouvelle prescription commence à courir selon les règles du droit commun, modifiées par la loi n° 2017-242 du 27 février 2017 précitée (BOI-CF-INF-40-30 au II-A § 180).

En conséquence, l'affaire pour laquelle l'action publique a été normalement mise en mouvement dans le délai prévu par l'article L. 230 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 six années.

(400)

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 si 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 CPP 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.

(440 à 460)

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 L. 227 du LPF](#) est venu rappeler qu'en cas de poursuites pénales tendant à l'application de l'[article 1741 du CGI](#) et de l'[article 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.

480

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 déclarations souscrites, par les documents réunis durant les opérations de contrôle ou 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.

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 CPP](#).

(490 et 500)

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).

(520)

B. Transaction en matière fiscale

(530)

540

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 doit s'abstenir de proposer ou 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.

C. 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., 1^{er} 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).

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

1. Le principe d'indépendance des procédures pénale et fiscale

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° 87-84381 et Cass. crim., 25 février 1991, n° 90-80672).

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.

2. Les limites de l'indépendance des deux ordres de juridiction

600

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, la chambre criminelle a en effet déclaré recevable le moyen selon lequel l'inobservation des dispositions de l'article 1649 septies du CGI (désormais contenues à l'article L. 47 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 (Cass. crim., 4 décembre 1978, n° 77-93423).

Remarque : Cette jurisprudence est applicable aux poursuites engagées à la suite d'un examen contradictoire d'ensemble de la situation fiscale personnelle.

La Cour a donc clairement énoncé qu'elle considère les dispositions précitées de l'article L. 47 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) ou ne concerne pas la procédure à l'origine des poursuites.

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).

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

Ainsi, la Cour de cassation a jugé que les dispositions de l'article 1649 septies F (actuellement [article L. 52 du LPF](#)), limitant la durée sur place de certaines vérifications, ne prévoyaient, à la différence de celles de l'article 1649 septies (désormais [article L. 47 du LPF](#)), 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](#)).

La chambre criminelle a également rejeté le moyen par lequel le prévenu invoquait une violation de l'article 1649 septies B (devenu [article L. 51 du LPF](#)), prévoyant la nullité d'une seconde vérification sur une période ayant été déjà contrôlée ([Cass. crim., 1^{er} octobre 1979, n° 78-93884](#)).

610

Étendant sa jurisprudence la Cour de cassation a décidé par ailleurs que l'observation d'un débat oral et contradictoire lors de l'examen par le vérificateur de la comptabilité et des documents détenus par un contribuable constitue pour ce dernier, au même titre que l'application des dispositions de l'article L. 47 du LPF précité, une garantie essentielle des droits de la défense dont il appartient à la juridiction pénale d'assurer le respect ([Cass. crim., 23 novembre 1992, n°90-86.657](#)).

620

Enfin, le Conseil constitutionnel a, par ailleurs, ouvert une large brèche dans le principe d'indépendance des contentieux pénal et fiscal, en excluant le prononcé de toute condamnation pour fraude fiscale à l'encontre d'un "contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond" ([Cons. const., décision du 24 juin 2016, M. Alec W. et autre, ECLI:FR:CC:2016:2016.545.QPC](#) et [Cons. const., décision du 24 juin 2016, M. Jérôme. C. ,ECLI:FR:CC:2016:2016.546.QPC](#)). Ces décisions ont remis en cause une jurisprudence constante de la Cour de cassation, selon laquelle la décision du juge de l'impôt ne pouvait avoir, au pénal, autorité de la chose jugée ([Cass. crim. , 10 mars 1986, n°84-95510](#)).

Conformément à ces décisions du Conseil constitutionnel, une décharge d'imposition pour un motif de procédure ne suffit pas à exclure des poursuites et une éventuelle sanction pénale. Il en est de même d'une décharge portant, non sur des droits, mais sur des majorations.