

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

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

Date de publication : 27/06/2019

CF - Infractions et sanctions pénales - Poursuites correctionnelles - Délit général de fraude fiscale - Éléments constitutifs du délit

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 1 : Éléments constitutifs du délit

Sommaire :

I. Éléments constitutifs du délit de fraude fiscale

A. Élément matériel

B. Élément intentionnel

II. Formes du délit

A. Omission de déclaration dans les délais prescrits

B. Dissimulation de sommes sujettes à l'impôt

C. Organisation d'insolvabilité et autres manœuvres tendant à mettre obstacle au recouvrement de l'impôt

D. Autres moyens frauduleux

I. Éléments constitutifs du délit de fraude fiscale

1

L'article 1741 du code général des impôts (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. Dès lors, les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale doivent réunir :

- d'une part, l'existence de faits matériels tendant à permettre au contribuable 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.

A. Élément matériel

10

Pour que le délit prévu à [l'article 1741 du CGI](#) soit constitué, il faut tout d'abord qu'il y ait soustraction ou tentative de soustraction à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés au code général des impôts.

20

Ce texte, d'une portée générale, est donc susceptible de s'appliquer :

- aussi bien en matière d'assiette que de recouvrement ;

- tant en ce qui concerne les impôts directs que les taxes sur le chiffre d'affaires, les impôts indirects, les droits d'enregistrement et taxes assimilées, l'impôt sur la fortune immobilière.

30

Il convient de noter que l'article 1741 du CGI punit aussi bien la tentative que le délit consommé.

40

Pendant, en cas de dissimulation de sommes sujettes à l'impôt, il faut encore, pour que l'infraction soit punissable, que la base d'imposition dissimulée excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 euros.

B. Élément intentionnel

50

Pour que le délit général de fraude fiscale défini à [l'article 1741 du CGI](#) soit constitué, il faut, en outre, que la soustraction à l'établissement ou au paiement de l'impôt soit intentionnelle, c'est-à-dire que l'auteur de l'infraction ait été animé par une volonté de fraude.

Conformément aux dispositions de [l'article L. 227 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), la preuve du caractère intentionnel de l'infraction incombe au Ministère public et à l'administration ([Cass. crim., 25 mai 1987, n° 85-95191](#)).

60

Il n'y a donc pas de délit si la preuve n'est pas apportée que le contribuable a agi délibérément.

70

Cela étant, si la preuve du caractère volontaire des agissements constatés est une condition nécessaire du délit, elle en constitue également une condition suffisante ; une jurisprudence constante confirme en effet que les dispositions de l'article 1741 du CGI trouvent à s'appliquer dès lors que l'élément intentionnel est établi, et sans qu'il y ait à rechercher si le contribuable a eu recours à des manœuvres frauduleuses telles que celles visées par l'article 313-1 du code pénal ou par [l'article 1729 du CGI](#).

En ce sens : [Cass. crim., 6 décembre 1993, n° 93-80803](#).

II. Formes du délit

80

Le délit général de fraude fiscale est une infraction unique mais elle peut revêtir de nombreuses formes énumérées de façon non limitative par l'article 1741 du CGI :

- l'omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits ;
- la dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt ;
- l'organisation d'insolvabilité ;
- soit enfin, tout autre moyen frauduleux.

A. Omission de déclaration dans les délais prescrits

(90)

100

Bien que l'article L. 229 du LPF précise que les poursuites sont engagées sans qu'il soit nécessaire de mettre au préalable le contribuable en demeure de régulariser sa situation, la preuve du caractère volontaire de l'omission sera néanmoins facilitée s'il est établi que l'intéressé connaissait l'étendue de ses obligations fiscales et, en particulier, si après avoir été mis en demeure d'y satisfaire, il a persisté dans son abstention.

110

Ainsi une Cour d'appel a pu valablement déclarer coupable de fraude fiscale le contribuable qui s'était systématiquement abstenu de souscrire ses déclarations en dépit des multiples mises en demeure qui lui avaient été adressées par le service (Cass. crim., 11 juillet 1988, n° 86-94478 et Cass. crim., 11 décembre 1989, n° 88-85228).

De même, l'élément intentionnel de la fraude fiscale, résultant du défaut de dépôt de déclaration dans le délai légal, est suffisamment constitué par la conscience qu'avait le contribuable, au moment où le délai est venu à expiration, qu'il n'avait pas déposé de déclaration (Cass. crim., 31 mai 2006, n° 05-81768).

120

Cela étant, la preuve du caractère volontaire de l'omission peut également résulter de l'ensemble des circonstances propres à chaque affaire.

130

Ainsi, la Cour de cassation a reconnu coupable de fraude fiscale un médecin qui n'avait pas souscrit volontairement ses déclarations de revenus au motif qu'il pensait que cette obligation avait été effectuée par la société de moyens à laquelle il participait, alors même qu'il s'était abstenu de répondre aux convocations et demandes de production de pièces qui lui avaient été adressées par l'administration (Cass. crim., 23 avril 1990, n° 89-82806).

Dans une autre affaire concernant un marchand de biens en situation de défaut déclaratif en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, de bénéfices industriels et commerciaux et d'impôt sur le revenu, la Cour d'appel a notamment relevé que l'existence d'un précédent contrôle

suivi de redressement et de poursuites pénales ôtaient au prévenu toute possibilité de discuter le caractère intentionnel des infractions constatées. Le prévenu, en état de récidive légale, a été condamné à une peine de deux ans d'emprisonnement ferme avec un maintien en détention assortie d'une interdiction d'exercer toute profession industrielle, commerciale ou libérale pour une durée de cinq ans (CA d'Aix-en-Provence, arrêt n° 2012/61 du 31 janvier 2012).

140

De même, les tribunaux ont considéré qu'un contribuable qui, dans le passé, s'était normalement conformé à ses obligations fiscales, ne pouvait ignorer qu'il était tenu à des déclarations régulières et qu'en l'absence de déclaration, la prévention était établie.

Ainsi, les résultats d'une précédente vérification ont-ils notamment été retenus par le juge pour qualifier l'intention délictuelle du prévenu qui persistait à adresser ses déclarations fiscales en dehors des délais prescrits, malgré les mises en demeure, et à minorer ses recettes et ses résultats (Cass. crim., 5 septembre 1988, n° 86-95187).

150

La Cour de cassation a également estimé que s'était volontairement soustrait à toutes ses obligations le contribuable, expert fiscal et financier, qui non seulement n'a tenu aucune comptabilité et n'a fait aucune déclaration de revenus pour l'ensemble de la période litigieuse, mais encore a mis le vérificateur dans l'impossibilité de procéder aux opérations de contrôle auxquelles il entendait se livrer (Cass. crim., 7 mars 1988, n° 87-81993).

Par ailleurs, il a également été jugé qu'un contribuable ne peut se croire dispensé de souscrire ses déclarations de bénéfice parce qu'il était en déficit, de telles déclarations étant dans tous les cas prescrites par la loi pour permettre à l'administration d'exercer son contrôle et d'établir l'impôt (Cass. crim., 10 octobre 1983).

160

Le délit est également établi lorsque, sous couvert d'une association à but non lucratif régie par la loi du 1^{er} juillet 1901, le contribuable exerce une activité de nature commerciale au titre de laquelle il ne souscrit aucune déclaration de résultats ou de chiffre d'affaires.

Ainsi en est-il par exemple de l'exploitation d'un terrain de camping (Cass. crim., 3 janvier 1983) ou de l'exercice, par la mise en vente d'un journal, d'une activité commerciale procurant des bénéfices dont une partie importante a servi, par l'intermédiaire de prête-noms, à des acquisitions mobilières ou immobilières occultes (Cass. crim., 25 juin 1990 n° 88-83420).

Il en est de même, s'agissant d'une société qui tirait l'essentiel de ses profits de son activité de fournisseur de fausses factures et qui ne déclarait pas ses recettes, constituées par les commissions reçues à cette occasion (Cass. crim., 29 février 1988, n° 87-81489).

170

Enfin, il convient de souligner que la fraude par défaut de déclaration est théoriquement indépendante de la notion de droits éludés.

À cet égard, il est rappelé que la tolérance légale définie à l'article 1741 du CGI concerne les seuls cas de fraude par dissimulation de somme imposable et n'est pas applicable aux infractions réalisées par omission de déclaration (Cass. crim., 8 décembre 1980, n° 79-94929).

B. Dissimulation de sommes sujettes à l'impôt

180

Comme l'omission de déclaration, la dissimulation des sommes sujettes à l'impôt doit être volontaire.

Mais en outre, elle doit excéder le seuil de la tolérance légale, soit le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 euros.

190

La dissimulation peut porter notamment :

- sur les bénéficiaires, soit que le chiffre d'affaires ou les recettes professionnelles aient été minorés, soit que les charges ou les dépenses aient été abusivement augmentées ;
- sur le revenu net global, soit que le revenu brut ait été atténué, soit que les charges déductibles aient été majorées ;
- sur les recettes passibles des taxes sur le chiffre d'affaires ;
- sur des plus-values de cession de valeurs mobilières ;
- soit directement sur une somme d'argent, soit sur un bien déclarable pour le calcul de l'impôt de solidarité sur la fortune ou des droits de succession ;
- sur certains éléments de nature à être indirectement pris en compte pour l'octroi de régimes fiscaux particuliers (cas d'un agriculteur qui minorerait ses demandes de remboursement forfaitaire en dissimulant des recettes qui le rendent passible du régime réel auquel il entend se soustraire).

200

Elle peut résulter de la mise en œuvre de divers procédés frauduleux qui peuvent être, selon l'ingéniosité des fraudeurs, soit simples, soit complexes, et qui sont souvent destinés à masquer la situation véritable et à faire échec, par avance, aux contrôles et aux vérifications du service.

Ainsi, la fraude fiscale peut résulter de la dissimulation d'une partie des recettes espèces d'un commerce facilitée par l'utilisation d'un logiciel de gestion permissif donnant à la comptabilité une apparence régulière.

210

Elle peut aussi résulter de la simple souscription de déclarations mensongères, sans qu'aucun procédé particulier de fraude ne soit mis en œuvre ; tel serait notamment le cas d'un contribuable qui ferait apparaître des déficits fictifs (en totalité ou en partie) ou qui, comptabilisant régulièrement toutes ses opérations, n'en reporterait qu'une partie sur ses déclarations fiscales. La Cour de cassation a également jugé que le seul fait de se placer sous un régime fiscal indu, dans l'intention de se soustraire, au moins partiellement, à l'impôt, constitue le délit prévu par l'article 1741 du CGI.

Ainsi en va-t-il du contribuable qui crée une société sous le régime fiscal de l'article 44 bis du CGI réservé aux entreprises nouvelles, alors que cette dernière n'a fait que reprendre l'activité d'une société précédemment créée par le même contribuable et mise en sommeil par la suite (Cass. crim., 28 octobre 1991, n° 90-84643) et de l'entreprise qui comptabilise ses créances selon le régime des débits sans option expresse alors qu'elle relève de celui des encaissements (Cass. crim., 3 mai 1993, n° 92-83583).

220

En cette matière, la personnalité du contribuable peut constituer un élément de nature à conforter la démonstration du caractère intentionnel de la fraude.

C'est ainsi qu'il a été jugé que le prévenu ne pouvait, du fait de sa profession, de la notoriété de son cabinet d'avocat et de sa formation juridique, ignorer les profits qu'il avait réalisés en dissimulant le montant exact de ses recettes et le caractère illicite de ses minorations de déclarations (Cass. crim., 9 février 1987).

De même, les juges ont estimé que les anomalies enregistrées étaient d'autant moins admissibles qu'elles affectaient la comptabilité commerciale sur plusieurs exercices comptables et qu'elles n'auraient pas dû échapper au contribuable, qui était assisté de surcroît d'un expert-comptable (Cass. crim., 8 février 1988, n° 86-96707).

230

La dissimulation de sommes sujettes à l'impôt étant le moyen de fraude le plus courant, de très nombreux jugements et arrêts ont été rendus en cette matière.

À titre d'exemples, les juridictions ont constaté que le caractère délictueux des dissimulations était établi dans les cas suivants :

- omission par un notaire de déclarer des biens composant son actif imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune et minoration de la valeur déclarée d'immeubles donnés au titre d'une donation-partage (Cass. crim., 30 juin 2010, n°09-86249) ;

- dissimulation du montant des prélèvements effectués à son profit par un contribuable dans la trésorerie des sociétés qu'il contrôlait (Cass. crim., 14 novembre 1988, n° 88-82853) ;

- dissimulation d'une partie des honoraires d'un médecin qui s'est borné à déclarer le chiffre communiqué par le « système national inter-régimes » (SNIR) de la Sécurité sociale alors que le total de ses recettes, résultant des relevés des centres de thalassothérapie où il exerce son art, était bien supérieur (Cass. crim., 3 juillet 1991, n° 90-84636) ;

- dissimulation d'une partie des revenus imposables d'un contribuable qui faisait valoir qu'il résidait à Monaco alors qu'il avait en France le centre de ses intérêts économiques, qu'il réalisait sur le territoire national la plupart de ses investissements, au besoin avec des capitaux importés, qu'il était propriétaire de deux résidences en France et qu'il détenait des participations dans deux sociétés françaises dirigées par lui-même et son épouse (Cass. crim., 10 juin 1991, n° 90-83747) ;

- souscription par un contribuable de déclarations inexactes de ses achats et de ses recettes en vue d'obtenir une imposition forfaitaire de son chiffre d'affaires ou de son bénéfice sur des bases atténuées ou alors que l'intéressé n'était pas en droit de bénéficier de ce régime (TGI Castres, 25 octobre et 8 novembre 1972) ;

- dissimulation d'une partie importante du chiffre d'affaires imposable d'une société de négoce automobile par la revendication abusive du régime dérogatoire de taxation sur la marge, pour la totalité des ventes des véhicules neufs ou d'occasion réalisées par la société alors même que le régime dérogatoire n'était applicable qu'aux seules reventes de biens d'occasion livrés par un non-redevable de la TVA ou par une personne non autorisée à facturer de la TVA pour cette livraison. Au cas d'espèce, le prévenu a été condamné à une peine de 20 mois d'emprisonnement dont 18 mois assortis d'un sursis (CA Paris, 29 novembre 2011, n°11/00644) ;

- minoration des déclarations préparées par le comptable en déplaçant la virgule d'un rang vers la gauche (TGI Saintes, 28 juin 1972) ;

- minoration, à la demande de l'expert-comptable et sur ses instructions, de la déclaration des honoraires versés aux tiers, privant ainsi l'administration de toute possibilité de vérification par recoupements (TGI Paris, 12 juillet 1971) ;

- minoration des relevés de chiffres d'affaires dans le but de différer le paiement de la TVA alors même que la dette réelle envers le Trésor est correctement enregistrée au bilan de l'entreprise (Cass. crim., 3 avril 1978) ;

- ventes sans factures faites par un négociant en gros de fruits et légumes à des détaillants, alors que, dans le même temps, le contribuable, qui effectuait des achats sans factures, revendait aux collectivités les marchandises de qualité inférieure, à bas prix et avec factures, ce qui permettait une minoration du bénéfice brut (Cass. crim., 28 novembre 1988) ;

- dissimulation des recettes de l'exploitation par encaissement des chèques remis par les clients sur les comptes bancaires de deux employées et par retrait d'espèces de la caisse avant comptabilisation (Cass. crim., 20 mars 1989, n° 86-96879) ;

- dissimulation des recettes par un détective privé qui encaissait les chèques des clients sur les comptes bancaires de son père qui avait le même prénom que lui (Cass. crim., 17 octobre 1983) ;

- décalage d'un exercice sur l'autre de certaines des recettes réalisées par un exploitant agricole qui, pour rester au régime forfaitaire d'imposition, a souscrit une année sur deux des déclarations de recettes inférieures à 500 000 F (Cass. crim., 21 juin 1982, n° 81-93759 et Cass. crim., 19 novembre 1984, n° 83-93366) ;

- dissimulation de recettes révélée par l'établissement d'une balance de trésorerie à partir des comptes bancaires de la gérante de la société et de son mari, dirigeant de fait, et corroborée par l'insuffisance de la comptabilité et un système de billetterie irrégulier utilisé à l'entrée de l'établissement (Cass. crim., 2 février 1987, n° 85-96262) ;

- cession sans contrepartie de lots immobiliers à des prix notablement minorés par rapport à ceux du marché constitutive d'un acte anormal de gestion ayant conduit au dépôt d'une déclaration de résultats fortement minorée. Au cas d'espèce, compte tenu notamment de son rôle déterminant dans l'opération immobilière et du fait qu'il était un professionnel averti de l'immobilier, le principal instigateur de la fraude a été condamné à une peine de 18 mois d'emprisonnement dont 12 mois assortis d'un sursis (Cass. crim., 10 octobre 2012, n° 11-87292).

- non-déclaration des intérêts perçus par mandats ou en espèces à l'occasion de contrats de prêts non enregistrés consentis par un gérant de société à des artisans forains (Cass. crim., 8 février 1988, n° 86-92462) ;

- dissimulation d'une partie des recettes d'un dancing grâce à une double billetterie, à des achats de boissons sans factures et à des prélèvements effectués en cours de soirée dans la caisse (Cass. crim., 10 juillet 1991, n° 90-84333) ;

- minoration de 5 000 F par mois du chiffre d'affaires d'une société par une personne considérée comme la gérante de fait dès lors qu'elle avait procuration sur le compte en banque de l'entreprise et exerçait les fonctions de direction (Cass. crim., 21 avril 1993, n° 92-81788).

C. Organisation d'insolvabilité et autres manœuvres tendant à mettre obstacle au recouvrement de l'impôt

240

L'organisation d'insolvabilité suppose que le débiteur a, par un ensemble de mesures, soustrait ou tenté de soustraire son patrimoine ou ses revenus aux poursuites en recouvrement de l'impôt. Ce comportement présente le même degré

de gravité que les procédés de fraude touchant à l'assiette des impositions.

A ainsi commis une fraude fiscale par organisation d'insolvabilité la personne qui a mis hors d'atteinte des sommes que le Trésor Public aurait pu appréhender, en veillant à maintenir en permanence ses comptes bancaires à découvert pour échapper à toute saisie, malgré des revenus confortables, en multipliant les dépenses personnelles de consommation courante et de luxe (Cass. crim., 20 avril 2005, n° 04-85684).

250

L'engagement des poursuites correctionnelles ne fait pas obstacle à l'exercice d'une action civile (action en simulation, action paulienne, etc.) tendant à rendre possibles les poursuites en recouvrement.

De manière générale, le point de départ de la prescription se situe à la date du dernier agissement qui consomme l'infraction (CA Paris, 16 mai 1990, Mme X contre Trésorier principal de Villemomble et autres).

D. Autres moyens frauduleux

260

En ajoutant ce dernier chef d'infraction aux trois précédents, le législateur a voulu éviter de donner une énumération limitative des procédés de fraude de façon à permettre de réprimer sans aucune ambiguïté possible tous les faits de soustraction ou de tentative de soustraction à l'établissement ou au paiement de l'impôt.

270

C'est ainsi qu'a pu être sanctionné, notamment, un contribuable qui, en vue d'échapper à la progressivité de l'impôt, a souscrit deux déclarations distinctes d'impôt sur le revenu, l'une au siège de son exploitation et l'autre à son domicile situé dans un autre département, en portant sur chacune d'elles, sans référence de l'une à l'autre, les revenus perçus au lieu de la déclaration (Cass. crim., 9 mars 1961, LAFON Raoul ; Bull. crim. n° 151, p. 294).

280

De même, un contribuable qui souscrit des déclarations ne comportant pas d'inexactitudes quant aux chiffres globaux de revenus mais majore volontairement les sommes déclarées en salaires au détriment de celles relevant de la catégorie des BIC, en vue de bénéficier de divers avantages, commet le délit de fraude fiscale (Cass. crim., 26 mai 1976, n° 75-92815).

290

C'est à ce titre également que peuvent être sanctionnées, par exemple, les manœuvres tendant à fausser le calcul des cotisations d'impôt sur le revenu (augmentation fallacieuse du nombre de parts, etc.).

Ainsi, la Cour de cassation a reconnu coupable de fraude fiscale un contribuable qui avait notamment mentionné dans sa déclaration de revenus avoir à sa charge une fille naturelle mineure, alors que celle-ci vivait avec sa mère, laquelle la mentionnait dans sa propre déclaration (Cass. crim., 6 mai 1985).

Il en est de même, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, des majorations de droits à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée effectuées sciemment, ou du crédit de taxe fictif dégagé par le gérant d'une société de confection de vêtements qui avait recours à des entreprises sans activités réelles et lui délivrant des fausses factures, relatives à des prestations que d'autres avaient effectuées de manière occulte (Cass. crim., 15 février 1993, n° 92-80277).

).

Cette infraction peut également être constitutive du délit d'escroquerie prévu et réprimé par l'article 313-1 du code pénal ([BOI-CF-INF-40-30](#)).