

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

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

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 18/06/2015

**CF - Infractions et sanctions pénales - Poursuites correctionnelles -
Infractions assimilées au délit de fraude fiscale et délits spéciaux de
fraude fiscale**

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Infractions et sanctions

Titre 4 : Infractions et sanctions pénales

Chapitre 1 : Poursuites correctionnelles

Section 2 : Infractions assimilées au délit de fraude fiscale et délits spéciaux de fraude fiscale

Sommaire :

I. Infractions assimilées

A. Le délit comptable

1. Éléments constitutifs

2. Date du délit prescription de l'action procédure

3. Peines

B. Entremise pour le dépôt de valeurs ou l'encaissement de coupons à l'étranger

C. Fournitures de renseignements inexacts

II. Délits spéciaux de fraude fiscale

A. Délits spéciaux en matière d'impôts directs

1. Infractions commises dans l'établissement ou le paiement de l'impôt

a. Premier groupe

b. Deuxième groupe

1° Personnes organisant de fausses comptabilités et personnes convaincues d'avoir opéré sciemment une inscription sous une rubrique inexacte des dépenses supportées par une entreprise

2° Personne encaissant directement ou indirectement des revenus à l'étranger qui ne les a pas mentionnés séparément dans sa déclaration annuelle de revenus, lorsque la dissimulation est établie

3° Personnes convaincues d'avoir encaissé sous leur nom des coupons appartenant à des tiers en vue de faire échapper ces derniers à l'application de l'impôt

4° Personnes ayant produit des pièces fausses ou reconnues inexacts

5° Personnes publiant ou faisant publier, par tout autre moyen que celui prévu à l'article L111 du LPF, tout ou partie des listes de contribuables visées audit article

c. Troisième groupe

d. Application des peines prévues aux trois groupes d'infractions

1° Privation des droits civiques

2° Publication et affichage du jugement

3° Responsabilité personnelle des dirigeants de sociétés

4° Peines applicables aux complices

5° Engagement des poursuites

2. Infractions commises par les établissements payeurs chargés d'effectuer la retenue à la source de l'impôt sur le revenu sur les produits d'actions, parts sociales et revenus assimilés

3. Infractions relatives à la déclaration des contrats de prêts

B. Récidive spéciale aux taxes sur le chiffre d'affaires

1. Conditions de la récidive spéciale aux TCA

2. Sanctions

C. Délits spéciaux en matière de droits d'enregistrement

1. Fausses affirmations de sincérité

2. Récidive d'une infraction commise par un officier public ou ministériel

3. Fausse mention d'enregistrement

D. Délits spéciaux en matière de droit de timbre

1. Usage abusif des timbres pour timbrer

2. Vente et emploi de timbres mobiles ayant déjà servi

3. Imitation, contrefaçon ou falsification des empreintes

E. Autres délits spéciaux

1. Ventes sans factures

2. Entremise illicite

3. Publicité illicite de l'impôt

I. Infractions assimilées

1

L'article 1743 du [code général des impôts \(CGI\)](#) prévoit l'application des peines réservées au délit général de fraude fiscale :

- pour les délits tenant à la comptabilité ;

- pour les délits d'entremise pour le dépôt de valeurs ou l'encaissement de coupons à l'étranger ;

- pour les délits dans la fourniture de renseignements en vue de l'obtention d'agréments ou d'une autorisation dans le cadre de dispositifs d'investissements (Outre-Mer).

A. Le délit comptable

10

L'article 1743-1° [CGI](#) rend passible des peines prévues à l'article 1741 du [CGI](#), quiconque a sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou bien a passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal et au livre d'inventaire prévus par les articles L123-12 à L 123-14 du Code de commerce ou dans les documents qui en tiennent lieu.

20

Ce texte ne prévoit pas de sanctions pour la simple tentative, laquelle est d'ailleurs difficilement concevable en cette matière.

30

Une personne peut être déclarée complice du délit d'omission de passation d'écritures comptables ou de passation d'écritures inexactes ou fictives en application des articles [121-6](#) et [121-7](#) du code pénal qui ont une portée générale.

1. Éléments constitutifs

40

Aux termes de l'article [1743-1° du CGI](#), les omissions d'écritures et la passation d'écritures inexactes ou fictives sont punissables lorsqu'elles sont relevées non seulement sur le journal ou le livre d'inventaire dont la tenue est prescrite par le Code de commerce, mais également dans les documents tenant lieu des livres comptables ainsi prescrits.

Ainsi peuvent être sanctionnées les irrégularités comptables imputables aux industriels et commerçants mais aussi celles commises par tous les contribuables à qui une disposition légale impose la tenue de certains documents comptables (contribuables imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux ou soumis au régime d'imposition réel en matière de bénéficiaires agricoles par exemple).

50

Parmi les illustrations offertes pour la jurisprudence de la Cour de cassation, on peut citer celles qui ont permis de condamner sur le fondement des dispositions de l'article [1743-1° du CGI](#) :

- un **vétérinaire** qui n'a tenu ni le registre journalier de ses recettes, ni le livre-journal (Cass. crim., 12 janvier 1981, POTIEZ Michel ; Bull. crim. n°14, p. 54) ;

- un **ingénieur-conseil** qui n'a pu fournir au vérificateur aucun des documents comptables exigés par la loi (Cass. crim., [17 octobre 1983](#)) ;

- un **dirigeant d'une société** dont la comptabilité présentait de nombreuses irrégularités, notamment des apports de fonds sans origine déterminable, des prélèvements opérés sans mention des bénéficiaires et des recettes de bar et de restaurant non comptabilisées mais ayant servi à alimenter une caisse noire, étant précisé que ces irrégularités avaient été signalées par les experts-comptables et les commissaires aux comptes (Cass. crim., 1er octobre 1984) ;

- un **avocat** qui reconnaît l'absence de valeur probante des écritures qu'il a passées sur les livres comptables qu'il devait servir au jour le jour (Cass. crim., 9 février 1987) ;

- un **avocat** qui n'a produit, plusieurs mois après la première intervention du vérificateur, qu'un livre-journal reconstitué sur lequel les recettes n'étaient pas enregistrées à leurs dates mais à celles de la remise des chèques à la banque (Cass. crim., 30 novembre 1987 n° [86-91429](#)) ;

- un **expert fiscal et financier** qui n'a tenu aucune comptabilité et 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](#)) ;

- un **administrateur de société** qui a participé à l'élaboration des bilans comportant des bénéficiaires minorés (Cass. crim., 24 avril 1989, n° [88-83988](#)) ;

- un **gérant de pressing** qui tenait une comptabilité irrégulière caractérisée par la multiplicité et la gravité des anomalies ou lacunes des comptes de stocks ou de caisse (Cass. crim., 8 août 1990, n° [89-86729](#)).

60

Cela étant, le délit prévu à l'article [1743-1° du CGI](#) requiert pour être constitué que son caractère intentionnel soit établi.

La Cour de cassation a jugé que le délit d'omission de passation d'écritures ou de passation d'écritures inexactes ou fictives prévu par l'article [1743-1° du CGI](#) constitue, lorsqu'il est poursuivi principalement et non comme un des éléments ou l'une des circonstances aggravantes du délit de soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt prévu par l'article [1741 du même code](#), une infraction distincte de ce dernier délit et qui est caractérisée en elle-même, dès lors que se trouvent réunis ses éléments constitutifs propres et sans qu'il soit nécessaire que son auteur ait poursuivi la réalisation d'une fraude fiscale (Cass. crim., 3 décembre 1979 n° [79-90288](#)).

70

Enfin, malgré sa spécificité, le délit réprimé par l'article [1743-1° du CGI](#) entre dans les prévisions des [articles L228 du livre des procédures fiscales \(LPF\) à L233 du LPF](#) et doit dès lors faire l'objet d'une saisine préalable de la Commission des infractions fiscales (Cass. crim., 15 décembre 1987 n° [87-83475](#) et Cass. crim 16 octobre 1989 n° [87-83178](#)).

80

Comme en matière de fraude fiscale, certains faits sont sans influence sur la poursuite. Ainsi l'ignorance du comptable, l'incapacité professionnelle ou la faute de la personne chargée de tenir la comptabilité ne peuvent être considérées comme des excuses absolutoires.

2. Date du délit prescription de l'action procédure

90

L'article [L230 du LPF](#) dispose que les plaintes visant les délits prévus à l'article [1743 du CGI](#) peuvent être déposées jusqu'à l'expiration de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise.

Le délai offert à l'administration pour engager l'action judiciaire en cette matière est donc identique à celui prévu pour les cas de fraude fiscale et le cours de la prescription bénéficie de la suspension prévue par l'article [L230](#), alinéa 3, du LPF pour neutraliser la période de saisine pour avis de la Commission des infractions fiscales.

100

Le point de départ du délai de prescription est la date de l'infraction, c'est-à-dire celle à laquelle l'écriture mensongère a été inscrite sur les documents comptables ou celle à laquelle aurait dû être passée l'écriture omise (Cass. crim., 24 novembre 1986 n° [85-94140](#)).

110

Cela étant, il convient de considérer qu'en cas de pluralité ou d'enchaînement d'écritures, le délai de prescription court seulement à compter de la passation de la dernière écriture irrégulière.

Ainsi, s'agissant d'une comptabilité commerciale, une écriture irrégulière passée en cours d'exercice se trouve renouvelée sauf en cas de rectification spontanée-

lors de la transcription des comptes annuels sur le livre d'inventaire, transcription par définition postérieure à la date de clôture de l'exercice (Cass. crim., 28 novembre 1994, n° 93-85865).

Il en résulte que peuvent être visées jusqu'au 31 décembre N+4, les irrégularités comptables commises au cours d'un exercice clos le 31 décembre N alors même que l'année N serait prescrite au regard du délit général de fraude fiscale (art. 1741 du CGI).

De même, si l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, demeurent non prescrites jusqu'au 31 décembre N+4 les infractions commises au cours d'un exercice clos à compter du 1^{er} janvier N+1, en dépit du fait que les écritures irrégulières initiales aient été passées au cours de l'année N.

120

Ces règles ne s'appliquent pas aux comptabilités non commerciales pour lesquelles les écritures étant passées au jour le jour au livre-journal, le point de départ de la prescription se situe au dernier jour de l'exercice. Dans ce cas, seuls les exercices N+1 et suivants sont susceptibles d'être visés pénalement jusqu'au 31 décembre N+4.

3. Peines

130

Les peines prévues par l'article 1743-1° du CGI pour le délit d'omission d'écritures ou de passation d'écritures inexactes ou fictives sont celles de l'article 1741 du CGI à savoir, en ce qui concerne les peines principales une amende de 37 500 € et un emprisonnement de cinq ans.

140

Les peines accessoires et complémentaires sont également celles prévues pour le délit de fraude fiscale.

Enfin, l'application de l'article 1743-1° du CGI ne met pas obstacle à l'application des peines de droit commun.

B. Entremise pour le dépôt de valeurs ou l'encaissement de coupons à l'étranger

150

Comme pour le délit d'omission d'écritures, l'article 1743-2° du CGI punit des peines prévues par l'article 1741 du CGI, c'est-à-dire celles relatives au délit général de fraude fiscale, les personnes qui, en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui, s'entremettent :

- soit en favorisant les dépôts de titres à l'étranger ;
- soit en transférant ou faisant transférer des coupons à l'étranger pour y être encaissés ou négociés ;
- soit en émettant ou en encaissant des chèques ou tous autres instruments créés pour le paiement des dividendes, intérêts, arrérages ou produits quelconques de valeurs mobilières.

160

La tentative est expressément assimilée au délit lui-même par le texte légal.

170

Doit être considéré comme s'entremettant en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui :

- celui qui encaisse à l'étranger des coupons pour le compte de tiers ; encore bien que l'instruction n'ait pas établi que ces tiers étaient des contribuables français (Tribunal de Strasbourg, jugement du 12 juillet 1939, RO, p. 504) ;

- le représentant d'une banque étrangère qui visite sur place la clientèle française de son agence sise à l'étranger, dès lors que ses démarches ainsi que les opérations traitées sont entourées d'une clandestinité qui suffit à en établir le caractère illicite (Tribunal de la Seine, jugement du 7 janvier 1941, RO, p. 377) ;

- le banquier et ses complices qui ont établi de faux affidavits dans le but d'assurer à la clientèle le bénéfice de l'exemption de taxes étrangères tout en dissimulant aux autorités françaises l'identité des véritables intéressés (Tribunal de la Seine, jugement du 20 mai 1946, RO, p. 130) ;

- celui qui se charge d'encaisser pour autrui des coupons payés clandestinement en France par des démarcheurs étrangers (Tribunal de la Seine, jugement du 25 janvier 1944, RO, p. 212) ;

- celui qui fait recouper et accessoirement encaisser clandestinement, pour le compte de capitalistes non identifiés, des coupons de valeurs mobilières étrangères dont le dépôt en banque agréée est obligatoire (Cass. crim., 4 avril 1960, RO, p. 237).

C. Fournitures de renseignements inexacts

180

L'article 1743-3° du CGI rend également passible des peines prévues à l'article 1741 du CGI, quiconque a fourni sciemment des renseignements inexacts en vue de l'obtention :

- des agréments prévus aux articles 199 undecies A, 199 undecies B, 217 undecies et 217 duodecies du CGI ;
- ou de l'autorisation préalable prévue à l'article 199 undecies A du CGI.

II. Délits spéciaux de fraude fiscale

190

Les délits spéciaux ainsi que les textes qui les répriment, et les sanctions applicables sont des infractions liées aux catégories d'impôts :

- en matière d'impôts directs ;
- en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ;
- en matière de droits d'enregistrement ;
- en matière de droits de timbre.

A. Délits spéciaux en matière d'impôts directs

200

Les délits spéciaux en matière d'impôts directs concernent :

- l'établissement ou le paiement de l'impôt (CGI, art. 1771 à 1778) ;
- le versement de la retenue à la source de 25 % sur les produits d'actions, parts sociales et revenus assimilés (CGI, art. 1783 A) ;
- la déclaration des contrats de prêts (CGI, art. 1783 B).

1. Infractions commises dans l'établissement ou le paiement de l'impôt

210

Les articles 1771 à 1773 du CGI prévoient trois groupes d'infractions suivant leur gravité et l'importance des peines correctionnelles auxquelles elles peuvent donner lieu.

a. Premier groupe

220

Aux termes de l'article 1771 du CGI, toute personne, association ou organisme qui n'a pas effectué dans les délais prescrits le versement des retenues opérées au titre de l'impôt sur le revenu en vertu des articles 1671 A et 1671 B du CGI -c'est-à-dire au titre des revenus visés aux articles 182 A, 182 B et 182 C du CGI- ou qui n'a effectué que des versements insuffisants est passible, si le retard excède un mois d'une amende pénale de 9 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans au plus.

230

Le délit réprimé par l'article 1771 du CGI est un délit d'inaction instantané. Il est commis à la date prescrite pour le versement au Trésor de l'impôt retenu (Cour d'appel de Paris, arrêt du 15 juin 1949, RO, p. 241).

Pour cette infraction, les dispositions de l'article 1776 du CGI, qui prévoient la publication et l'affichage du jugement sont applicables.

240

En ce qui concerne l'application des peines aux dirigeants des sociétés ou associations, voir ci-après II-A-1-d-3°-§ 460.

b. Deuxième groupe

250

Conformément aux dispositions de l'article 1772 du CGI, sont passibles -indépendamment des sanctions fiscales qu'elles peuvent avoir à supporter au titre des majorations de droits ou des amendes fiscales - d'une amende de 4 500 € et d'un emprisonnement de cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement, les personnes indiquées ci-après.

1° Personnes organisant de fausses comptabilités et personnes convaincues d'avoir opéré sciemment une inscription sous une rubrique inexacte des dépenses supportées par une entreprise

260

L'article 1772-1-1° du CGI punit tout agent d'affaires, expert et toute autre personne qui fait profession, soit pour son compte, soit comme dirigeant ou agent salarié de société, association, groupement ou entreprise quelconque, de tenir les écritures comptables de plusieurs clients et qui est convaincu d'avoir établi ou aidé à établir de faux bilans, inventaires, comptes et documents, de quelque nature qu'ils soient, produits pour la détermination des bases des impôts dus par lesdits clients.

En outre, l'article 1772-2 du CGI prévoit que les professionnels de la comptabilité convaincus des délits visés à l'article 1772-1-1° du CGI peuvent être déclarés solidaires de leurs clients pour réparer, en principal et pénalités, le préjudice causé au Trésor.

270

De même, l'article 1772-3 du CGI sanctionne les personnes qui sont convaincues d'avoir opéré sciemment une inscription sous une rubrique inexacte des dépenses supportées par une entreprise en vue de dissimuler des bénéfices ou revenus imposables au nom de l'entreprise elle-même ou d'un tiers.

280

Le délit prévu par l'article 1772-1-1° du CGI, qui concerne l'établissement par un technicien de la comptabilité ou de la fiscalité de faux documents pour déterminer les bases des impôts dus par ses clients, nécessite l'existence de l'élément intentionnel en la personne de son auteur.

Aussi, la Cour de Cassation estime-t-elle que les juges du fond doivent rechercher et préciser s'il y a eu volonté délictuelle de la part du professionnel de la comptabilité d'établir de faux documents ou de fausses déclarations.

290

En l'absence de constatations prouvant la volonté délictuelle, seule l'amende fiscale prévue par l'article 1767 du CGI, qui sanctionne le fait matériel en lui-même, peut être requise, à l'exclusion de toute sanction pénale, pour réprimer l'inexactitude des écritures comptables (Cass. crim., arrêt du 4 février 1967).

Dans le même sens, il a été jugé que la volonté délictuelle d'un expert comptable condamné en application de l'article 1772-1-1° du CGI pour avoir passé en frais le montant d'une commission prétendument due à un intermédiaire qui n'existait pas, résultait du fait que postérieurement au dépôt des faux documents, son employé avait tenté de faire croire au paiement effectif de ladite commission (Cass. crim., arrêt du 15 mai 1961).

300

La jurisprudence a encore retenu, pour justifier la condamnation d'un comptable convaincu d'avoir établi, en connaissance de cause, de faux documents -bilans, comptes d'exploitation, comptes de pertes et profits- le fait que ce comptable avait mis en garde, à plusieurs reprises, le Président-directeur général de la société dont il tenait les livres, contre les dangers que présentait la fraude pratiquée, consistant à prendre en compte, sous la dénomination « fournitures et travaux » des rémunérations occultes, mais avait néanmoins continué de participer à la mise

en œuvre de la fraude (Cass. crim., arrêt du 21 février 1973).

De même, a été confirmée sur le fondement des dispositions susvisées, la culpabilité d'un expert-comptable qui a pris l'initiative de rédiger sciemment une fausse déclaration de destruction de matériel, qu'il a fait signer par le dirigeant de la société, et a passé l'écriture comptable correspondante qu'il savait fausse (Cass. crim., 14 décembre 1981, PETIT Serge).

310

D'autre part, il convient de noter que le délit est susceptible d'être commis non seulement par les professionnels de la comptabilité (experts comptables, comptables agréés, etc.) exerçant pour leur propre compte, mais aussi par les dirigeants ou agents salariés de toute société, association, groupement ou entreprise quelconque se livrant à la tenue de comptabilités pour plusieurs clients. Par suite, les administrateurs, gérants, directeurs et employés de telles entreprises, tombent, en cas d'infraction aux dispositions légales, sous le coup de poursuites correctionnelles. Mais, bien entendu, les employés salariés ne peuvent être poursuivis qu'à raison des irrégularités qu'ils ont personnellement commises.

Ainsi, a été condamné le professionnel, employé salarié d'un cabinet comptable, qui minorait les déclarations qu'il remplissait pour le compte des clients de ce cabinet. En effet, la production à l'administration fiscale des déclarations minorées constitue le faux document prévu par l'article 1772-1-1° du CGI dont l'usage a permis de déterminer les droits des contribuables intéressés et les bases de leurs impôts (Cass. crim., 20 décembre 1982).

320

Enfin, dès lors que les peines prévues à l'article 1772 du CGI sont applicables seulement aux personnes tenant les écritures comptables de plusieurs clients, les chefs comptables ou les simples comptables travaillant comme salariés pour le compte d'une seule entreprise ne sont pas concernés par ces peines. Ils peuvent toutefois être poursuivis pour complicité de passation d'écritures inexactes ou fictives.

330

Il est précisé que l'article 1775 du CGI prévoit une sanction particulière en cas de récidive ou de pluralité de délits constatée par un ou plusieurs jugements. Dans cette situation, la condamnation prononcée en vertu de l'article 1772-1-1° du CGI entraîne de plein droit l'interdiction d'exercer les professions d'agent d'affaires, de conseil fiscal, d'expert ou de comptable, même à titre de dirigeant ou d'employé, et s'il y a lieu, la fermeture de l'établissement.

340

La violation de cette interdiction est sanctionnée, en vertu des dispositions du même article, par :

- une amende de 18 000 € ;
- un emprisonnement de deux ans au plus ou l'une de ces deux peines seulement.

350

Ces peines sont encourues aussi bien par la personne qui contrevient à l'interdiction en exerçant la profession qui lui est interdite, que par celle qui emploie sciemment les services d'un tiers auquel l'exercice de la profession est interdite en vertu de l'article 1775 du CGI.

360

Bien entendu, les professionnels -officiers publics ou ministériels, experts comptables ou comptables agréés encourent des sanctions disciplinaires indépendamment des sanctions pénales susvisées.

2° Personne encaissant directement ou indirectement des revenus à l'étranger qui ne les a pas mentionnés séparément dans sa déclaration annuelle de revenus, lorsque la dissimulation est établie

370

L'obligation de déclarer séparément les revenus encaissés à l'étranger résulte des dispositions des articles 170-2 du CGI et 173-2 du CGI (cf. [BOI-IR-DECLA-20](#)).

Les peines correctionnelles sont applicables seulement s'il est établi qu'en fait il y a eu dissimulation, c'est-à-dire s'il est prouvé que le contribuable s'est abstenu volontairement de comprendre dans sa déclaration les revenus encaissés par lui à l'étranger.

3° Personnes convaincues d'avoir encaissé sous leur nom des coupons appartenant à des tiers en vue de faire échapper ces derniers à l'application de l'impôt

380

Pour que le délit d'entremise prévu et puni par cette disposition soit juridiquement établi, il suffit qu'il existe des présomptions graves et concordantes que les tiers ont échappé à l'impôt grâce à cette entremise, sans qu'il y ait lieu de rechercher si la dissimulation de revenus commise par ces tiers a dépassé le dixième de la somme imposable ou la somme de 1 000 F (Tribunal de la Seine, jugement du 28 mai 1957, RO, p. 513).

Ce délit est caractérisé dès lors qu'un contribuable omet volontairement de déclarer des revenus de valeurs mobilières représentés par des coupons remis à un tiers et que ce dernier encaisse et déclare sous son nom des coupons détachés de titres ne lui appartenant pas (Cour d'appel de Lyon, arrêt du 8 octobre 1971, RJ, n° IV, p. 217).

390

Le contrevenant et le propriétaire des coupons sont tenus solidairement au paiement des sommes, tant en principal qu'en pénalités et amendes dont la constatation a été compromise par leurs manœuvres.

4° Personnes ayant produit des pièces fausses ou reconnues inexactes

400

Il s'agit des personnes ayant produit des pièces fausses ou reconnues inexactes en vue de s'assurer en matière d'impôts directs ou de taxes assimilées le bénéfice des dégrèvements de quelque nature que ce soit.

5° Personnes publiant ou faisant publier, par tout autre moyen que celui prévu à l'article L111 du LPF, tout ou partie des listes de contribuables visées audit article

410

Il s'agit de la liste des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés dressée par la Direction départementale ou Régionale des finances publiques pour les impositions établies dans son ressort. Les conditions dans lesquelles cette liste est établie et peut être consultée par les contribuables font l'objet des dispositions des [articles R111-1 du LPF à R111-4 du LPF](#).

Bien entendu, la sanction pénale s'ajoute à l'amende fiscale prévue à l'[article 1768 ter du CGI](#).

420

En ce qui concerne les cas de récidive, la publicité des jugements et la mise en cause des dirigeants de sociétés, voir [II-A-1-d-3°-§ 460](#).

c. Troisième groupe

430

En vertu des dispositions de l'article [1773](#) du CGI, le contribuable qui a commis sciemment dans la déclaration des revenus de valeurs et capitaux mobiliers pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, une omission ou insuffisance excédant le dixième de son revenu imposable ou la somme de 153 €, est puni de l'amende prévue au 1 de l'article [1772](#) du CGI.

Le montant de cette amende est de 4 500 €.

Il est à noter que cette mesure peut se combiner avec celle qui punit l'encaissement sous son nom de coupons appartenant à un tiers.

d. Application des peines prévues aux trois groupes d'infractions

440

L'application des peines prévues pour sanctionner les infractions commentées ci-dessus donne lieu aux mesures suivantes.

1° Privation des droits civiques

Les personnes visées par l'article [1774](#) du CGI peuvent être privées des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues par l'article [131-26](#) du Code pénal.

2° Publication et affichage du jugement

450

Conformément aux dispositions de l'article [1776](#) du CGI, dans tous les cas d'infractions visées dans les trois groupes ci-dessus, ou en cas de récidive, le tribunal ordonne, à la requête de l'Administration, que le jugement soit publié intégralement ou par extraits dans le Journal officiel ainsi que dans les journaux désignés par lui et affiché pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où le condamné a son domicile et à la porte extérieure de l'immeuble de ce domicile et du ou des établissements professionnels du condamné.

Les frais de ces publications et de cet affichage sont intégralement à la charge de ce dernier.

Le même texte ajoute que les dispositions des six derniers alinéas de l'article [L216-3](#) du Code de la consommation sont applicables. Ces alinéas fixent les modalités de l'affichage -notamment des dimensions des affiches et des caractères- et les sanctions applicables en cas de suppression de dissimulation ou de lacération des affiches.

Il est précisé que les dispositions de l'article L216-3 du Code de la consommation relatives à la fixation du délai d'affichage ne s'appliquent pas au cas considéré dès lors que l'article 1776 du CGI prévoit expressément que cette durée est de trois mois.

3° Responsabilité personnelle des dirigeants de sociétés

460

L'article 1777 du CGI dispose que dans le cas où les infractions des trois groupes ci-dessus -ainsi qu'en cas de récidive- ont été commises par une société ou une association, les peines prévues sont applicables personnellement aux présidents, directeurs généraux, directeurs, gérants et, en général, à toute personne ayant qualité pour représenter la société ou l'association.

4° Peines applicables aux complices

470

L'article 1778 du CGI prévoit que -conformément aux règles des articles 121-6 et 121-7 du Code pénal- les complices des délits visés dans les trois groupes d'infraction visés ci-avant ainsi qu'en cas de récidive ou de responsabilité personnelle des dirigeants de sociétés, sont punis des mêmes peines que les auteurs des délits.

Il ajoute, en outre, que ces peines sont applicables sans préjudice des sanctions disciplinaires si les complices sont officiers publics ou ministériels, experts-comptables ou comptables agréés.

5° Engagement des poursuites

480

Les règles relatives à l'engagement des poursuites faisant suite à la constatation des infractions spéciales en matière d'impôts directs sont identiques à celles régissant le délit général de fraude fiscale.

490

Les poursuites sont engagées sur la plainte de l'Administration sans qu'il y ait lieu, au préalable de mettre l'intéressé en demeure de régulariser sa situation. Elles sont portées devant le Tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'infraction a été commise.

C'est ainsi que la Cour de Cassation a censuré, pour défaut de plainte préalable de l'Administration fiscale, les juges du fond qui avaient disqualifié en délit de l'article 1772-1-1° du CGI, les faits de faux et usage de faux commis par un comptable qui avait falsifié les comptes de ses clients à leur insu et établi pour eux de fausses déclarations fiscales (Cass. crim., 10 novembre 1987, VIOLLET François ; Bull. crim. n° 397, p. 1045).

500

La plainte peut être déposée jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise (délai prévu par l'article L230 du LPF).

2. Infractions commises par les établissements payeurs chargés d'effectuer la retenue à la source de l'impôt sur le revenu sur les produits d'actions, parts sociales et revenus assimilés

510

Les produits des actions, parts sociales et revenus assimilés -visés aux [articles 108 du CGI à 117 bis du CGI](#)- donnent lieu à une retenue à la source lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile réel ou leur siège en France (CGI, art. [119 bis-2](#) [cf. [BOI-RPPM-RCM-30-30-10](#)]).

Le taux de cette retenue est fixé par l'article [187-1](#) du CGI.

La retenue est versée au Trésor par la personne qui assure le paiement des revenus (CGI, art. [1672](#)). L'article [1783 A](#) du CGI prévoit qu'indépendamment des sanctions fiscales applicables, les infractions aux dispositions qui précèdent donnent lieu à des poursuites correctionnelles engagées sur la plainte de l'administration.

Elles sont punies d'un emprisonnement d'un an et d'une amende de 3 750 €.

Les mêmes peines sont applicables aux complices ainsi qu'à ceux qui ont tiré ou tenté de tirer profit de l'infraction commise.

3. Infractions relatives à la déclaration des contrats de prêts

520

En vertu des dispositions du 3 de l'article [242 ter du CGI](#), les personnes qui interviennent à un titre quelconque dans la conclusion des contrats de prêts ou dans la rédaction des actes qui les constatent sont tenues de déclarer à l'Administration la date, le montant et les conditions du prêt ainsi que les noms et adresses du prêteur et de l'emprunteur (cf. [BOI-BIC-DECLA-30-10-10-30-II-B-1](#)).

L'article [1783 B](#) du CGI prévoit que les infractions à ces obligations donnent lieu éventuellement aux peines prévues à l'article [1743-2° du CGI](#), lequel renvoie aux peines sanctionnant le délit général de fraude fiscale visé à l'article [1741 du CGI](#) soit 37 500 € d'amende et cinq ans d'emprisonnement.

B. Récidive spéciale aux taxes sur le chiffre d'affaires

530

L'article [1789](#) du CGI prévoit une procédure particulière aux taxes sur le chiffre d'affaires lorsqu'un contrevenant a fait l'objet depuis moins de trois ans d'une des amendes fiscales ou des majorations prévues aux articles [1729](#), [1729 B](#) et [1734](#) du CGI commet intentionnellement une nouvelle infraction.

1. Conditions de la récidive spéciale aux TCA

540

Il résulte d'une jurisprudence constante que, pour qu'il y ait récidive au sens de l'article [1789](#) du CGI, l'infraction doit répondre à l'ensemble des conditions ci-après :

- elle doit avoir été commise intentionnellement, ce qui doit être établi de façon indiscutable en faisant état d'arguments de fait démontrant que le contrevenant a agi sciemment en vue de se soustraire à ses obligations. Lorsqu'il y a pluralité d'infractions, les infractions non intentionnelles doivent, de façon absolue, être écartées de l'action correctionnelle ;

- elle doit avoir été commise -et non pas seulement relevée- postérieurement à un avertissement donné à raison d'une précédente contravention ayant rendu le contribuable passible d'une des amendes fiscales ou des majorations prévues aux articles [1729](#), [1729 B](#) et [1734](#) du CGI.

La Cour de Cassation subordonne l'existence de la récidive spéciale en matière de taxes sur le chiffre d'affaires au fait que l'auteur de l'infraction doit avoir préalablement fait l'objet, sinon d'une condamnation définitive au sens des articles 132-8, 132-9, 132-10 et 132-16 du code pénal, du moins d'une procédure qui, en droit fiscal, peut être tenue pour équivalente. Il en est ainsi lorsque la première infraction a été suivie :

- soit d'un avis de mise en recouvrement régulièrement établi et notifié à la condition que la créance ne puisse plus être contestée ;
 - soit d'une transaction qui, exécutée par le redevable et au besoin approuvée par l'autorité compétente, est devenue définitive ;
 - soit, enfin, d'un jugement définitif ;
- les deux conditions exposées ci-avant étant supposées remplies, la nouvelle infraction doit avoir été commise dans les trois ans de la date de l'avertissement défini ci-dessus, donné au contribuable à raison de précédentes contraventions, identiques ou non, pour lesquelles il tombait sous le coup de l'une des amendes ou des majorations prévues aux articles au CGI. Le délai de trois ans part du jour où l'avertissement est devenu définitif.

550

Il est à noter qu'au cas où le contribuable a fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification la longueur du délai de réclamation dont il dispose actuellement en vertu des dispositions de l'article R*196-3 du LPF -délai égal à celui de l'administration- rend très difficile la réunion des conditions précitées.

La procédure suivie pour la récidive spéciale est la procédure répressive utilisée en matière de contributions indirectes, le tribunal compétent -qui est le Tribunal correctionnel- étant saisi par voie de citation directe.

2. Sanctions

560

Les peines prononcées par le Tribunal correctionnel pour récidive spéciale aux taxes sur le chiffre d'affaires comprennent :

- une peine principale : emprisonnement de six mois ;
- une peine complémentaire : publication et affichage du jugement.

C. Délits spéciaux en matière de droits d'enregistrement

570

Les délits spéciaux en matière de droits d'enregistrement concernent :

- les fausses affirmations de sincérité (CGI, [art. 1837](#)) ;
- la récidive d'une infraction commise par un officier public ou ministériel (CGI, [art. 1838](#)) ;
- la fausse mention d'enregistrement (CGI, [art. 1839](#)).

1. Fausses affirmations de sincérité

580

Certaines dispositions prescrivent des affirmations de sincérité en matière de droits d'enregistrement. Il s'agit :

- de l'article [850 du CGI](#) qui prévoit que dans tout acte ou déclaration ayant pour objet, soit une vente d'immeubles, soit une cession de fonds de commerce ou du droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail, portant sur tout ou partie d'un immeuble, soit un échange ou un partage comprenant des immeubles ou un fonds de commerce, les vendeurs, acquéreurs, échangistes, copartageants, leurs maris, tuteurs ou administrateurs légaux sont tenus de terminer l'acte ou la déclaration par une mention ainsi conçue « les parties affirment sous les peines édictées par l'article [1837](#) du CGI que le présent acte (ou la présente déclaration) exprime l'intégralité du prix ou de la soulte convenu » ;

590

- de l'article [863](#) du CGI selon lequel le notaire qui reçoit un acte de vente, d'échange ou de partage est tenu d'informer les parties de l'existence des sanctions édictées par les articles [850 du CGI](#) et [1837](#) du CGI . Mention expresse de cette information est faite dans l'acte ;

600

- de l'article [864](#) du CGI prévoyant que le notaire qui reçoit un traité de cession d'un office ministériel ou un acte de vente, d'échange ou de partage ou un acte de cession de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble est tenu d'informer les parties de l'existence des sanctions édictées au [5 du V de l'article 1754](#) du CGI, aux articles [1729](#) du CGI et [1840 B](#) du CGI et à l'[article 1321-1 du code civil](#), de faire mention de cette information dans l'acte et d'y affirmer qu'à sa connaissance, cet acte n'est modifié ou contredit par aucune contre-lettre contenant une augmentation du prix ou de la soulte ;

610

- de l'article [802](#) du CGI qui dispose que toute déclaration de mutation par décès, souscrite par les héritiers, donataires et légataires, leurs maris, tuteurs, curateurs ou administrateurs légaux est terminée par une mention ainsi conçue « ... le déclarant affirme sincère et véritable la présente déclaration ; il affirme, en outre, par l' article [1837](#) du CGI que cette déclaration comprend l'argent comptant, les créances et toutes autres valeurs mobilières françaises ou étrangères qui, à sa connaissance, appartenaient au défunt soit en totalité, soit en partie ».

620

Lorsque ces affirmations sont formulées frauduleusement, l'auteur des dites affirmations est puni de trois ans d'emprisonnement et d'une amende de 45 000 € ainsi que, le cas échéant, de l'interdiction des droits civiques, civils et de famille prévue par l'article [131-26](#) du Code pénal pour une durée de cinq ans au plus.

Les peines correctionnelles visées ci-dessus se cumulent avec les amendes et majorations fiscales dues à raison des omissions et des dissimulations. Lorsque l'affirmation jugée frauduleuse émane d'un ou de plusieurs cohéritiers solidaires, ou que la déclaration a été souscrite par un mandataire, les autres héritiers solidaires, ou le mandant sont passibles des mêmes peines, s'il est établi qu'ils ont eu connaissance de la fraude et s'ils n'ont pas complété la déclaration dans un délai de six mois.

630

La complicité est punissable dans les conditions de droit commun (Code pénal, art. [121-6](#) et [121-7](#)).

Les poursuites sont engagées sur plainte de l'administration dans les trois ans qui suivent l'affirmation jugée frauduleuse, c'est-à-dire dans le délai de prescription de droit commun (LPF, art. [L230](#)).

Elles sont portées si l'affirmation est contenue dans une déclaration de succession, devant le Tribunal correctionnel du domicile du défunt et, dans les autres cas, devant le Tribunal correctionnel, soit du domicile de l'auteur du délit, soit du lieu où le délit a été commis (LPF, art. [L231](#)).

2. Récidive d'une infraction commise par un officier public ou ministériel

640

En cas de récidive dans les dix ans d'une décision disciplinaire antérieure devenue définitive, l'officier public ou ministériel convaincu de s'être, d'une façon quelconque, rendu complice de manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt, est frappé de destitution, outre les peines portées à l'article [1837](#) du CGI, en cas de complicité dans le délit de fausses affirmations de sincérité ((CGI, art. [1838](#)).

3. Fausse mention d'enregistrement

650

Dans le cas de fausse mention d'enregistrement ou de formalité fusionnée, soit dans une minute soit dans une expédition, le délinquant est poursuivi par la partie publique, sur la dénonciation du préposé de l'administration et condamné aux peines prononcées pour le faux (CGI, art. [1839](#)).

Les fausses mentions d'enregistrement ou de formalité fusionnée comportant des faux matériels (fausses écritures et signatures, faux cachets) sont constitutives de faux en écritures. Comme il s'agit d'écritures publiques, les peines sont criminelles (Code pénal, art. [441-4](#)), à savoir dix ans de réclusion criminelle et de 150 000 € d'amende.

D. Délits spéciaux en matière de droit de timbre

660

Les délits spéciaux en matière de droit de timbre concernent :

- l'usage abusif des timbres pour timbrer (CGI, art. [1840 O](#)) ;
- la vente et l'emploi de timbres mobiles ayant déjà servi (CGI, art. [1840 P](#)) ;
- l'imitation, la contrefaçon ou la falsification des empreintes (CGI, art. [1840 Q](#)).

1. Usage abusif des timbres pour timbrer

670

Ceux qui abusent des timbres pour timbrer sont punis de la même peine que celle qui est prononcée par le Code pénal contre les contrefacteurs de timbres c'est-à-dire par une amende de 75 000 € et par un emprisonnement de cinq ans (Code pénal, art. [443-2](#)), (CGI, art. [1840 O](#)).

2. Vente et emploi de timbres mobiles ayant déjà servi

680

Ceux qui ont sciemment employé vendu ou tenté de vendre des timbres mobiles ayant déjà servi, sont poursuivis devant le Tribunal correctionnel et punis d'une amende de 3 750 €.

En cas de récidive, la peine est d'un emprisonnement d'un mois et l'amende est doublée.

Les dispositions de l'article [1840 P](#) du CGI trouvent leur application dans tous les cas où un impôt une taxe ou un droit quelconque recouvré par l'administration fiscale est acquitté au moyen de l'apposition de timbres mobiles.

Les peines prévues par cet article punissent également ceux qui, dans une intention frauduleuse, ont altéré, vendu ou tenté de vendre des papiers timbrés ayant déjà servi.

3. Imitation, contrefaçon ou falsification des empreintes

690

L'imitation, la contrefaçon ou la falsification des empreintes, ainsi que tout usage d'empreintes falsifiées (CGI, art. [1840 Q](#)), sont punis des peines portées à l'article [443-2 du Code pénal](#), c'est-à-dire une amende de 75 000 € et un emprisonnement de cinq ans.

Ces peines ne mettent pas obstacle à l'application des pénalités prévues à l'article [1840 I](#) du CGI (cf. [BOI-CF-INF-20-40-II-A-2](#)).

E. Autres délits spéciaux

1. Ventes sans factures

700

Les infractions aux règles de la facturation constatées dans les conditions prévues aux articles [L450-1, al.1](#), [L450-2](#) et [L450-3](#) du code de commerce sont poursuivies pénalement dans le délai le plus bref selon les procédures de la comparution immédiate, de l'information ou de la citation directe (LPF, art. [L246](#)).

Ces infractions sont punies d'une amende de 75 000 €.

Dans tous les cas où est relevée l'infraction aux règles de facturation telles que prévues aux articles [L441-3 du code de commerce](#) à [L441-5 du code de commerce](#), l'entreprise de l'auteur du délit peut être placée sous séquestre jusqu'à l'exécution de la décision définitive.

La mesure de séquestre peut être étendue à l'ensemble du patrimoine de l'auteur du délit (CGI, art. [1751-2](#)).

2. Entremise illicite

710

L'article [1743-2° du CGI](#) prévoit une amende de 37 500 € et un emprisonnement de cinq ans pour toute personne qui, en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui, s'entremet, soit en favorisant les dépôts de titres à l'étranger, soit en transférant ou en faisant transférer des coupons à l'étranger pour y être encaissés ou négociés, soit en émettant ou en encaissant des chèques ou tous autres instruments créés pour le paiement des dividendes, intérêts, arrérages ou

produits quelconques de valeurs mobilières ou tente de le faire.

3. Publicité illicite de l'impôt

720

En vertu de l'article [1772-1-5°](#) du CGI, quiconque publie ou fait publier, par tout autre moyen que celui prévu à l'article [L111 du LPF](#), tout ou partie des listes audit article, est puni d'une amende de 30 000 F et d'un emprisonnement de cinq ans ou de l'une de ces deux peines seulement.