

## Note commune n° 24 / 2005

**Objet :** Conditions d'application des sanctions relatives aux infractions fiscales pénales passibles d'une peine corporelle.

### *R E S U M E*

#### **Conditions d'application des sanctions relatives aux infractions fiscales pénales passibles d'une peine corporelle**

Les infractions fiscales pénales passibles d'une peine corporelle prévues par le code des droits et procédures fiscaux sont de trois types :

**1.** les infractions pour lesquelles l'élément intentionnel **est expressément prévu par la loi**

Pour ces infractions, l'administration fiscale doit établir, par tout mode de preuve susceptible de former l'intime conviction du juge que l'infraction a été commise intentionnellement pour le motif fiscal spécifié par la loi.

**2.** les infractions pour lesquelles l'élément intentionnel n'est pas expressément prévu par la loi mais **découle de la qualification matérielle de l'infraction**

Pour ces infractions le rôle de l'administration fiscale se limite à constater les faits constitutifs de l'infraction.

**3.** les infractions pour lesquelles l'élément intentionnel n'est pas **expressément prévu par la loi et ne découle pas de la qualification matérielle de l'infraction.**

Pour ces infractions, l'administration fiscale doit s'assurer, à l'occasion de leur constatation, de l'existence d'une intention de fraude fiscale et ce à travers les circonstances dans lesquelles l'infraction est commise et l'importance du préjudice causé et des faits commis tels que le nombre de factures objet de l'infraction et le montant de la minoration des bases d'imposition .

Les infractions fiscales pénales passibles d'une peine corporelle prévues par le code des droits et procédures fiscaux sont de trois types :

- les infractions pour lesquelles l'élément intentionnel est expressément prévu par la loi ,
- les infractions pour lesquelles l'élément intentionnel découle de la qualification matérielle de l'infraction,
- les infractions pour lesquelles l'élément intentionnel n'est pas expressément prévu par la loi et ne découle pas de la qualification matérielle de l'infraction .

Aussi, et afin de permettre l'application adéquate du dispositif pénal prévu par le code des droits et procédures fiscaux et relatif aux infractions fiscales pénales passibles d'une peine corporelle, la présente note a pour objet de préciser davantage les conditions d'application des sanctions au titre de ces infractions.

## **I. Infractions pour lesquelles l'élément intentionnel est expressément prévu par la loi**

Le code des droits et procédures fiscaux subordonne l'application des sanctions fiscales, pour la plupart des infractions fiscales pénales passibles d'une peine corporelle, à l'établissement de la preuve que l'infraction concernée a été commise intentionnellement dans un but de fraude fiscale spécifié par la loi.

Ces infractions concernent :

1 - l'établissement ou l'utilisation de factures portant sur des ventes ou des prestations de services fictives **dans le but de se soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt ou de bénéficier d'avantages fiscaux ou de la restitution d'impôts ( article 94 du code).**

2 - la tenue d'une double comptabilité ou l'utilisation des documents comptables, registres ou répertoires falsifiés **dans le but de se**

**soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt ou de bénéficiaire d'avantages fiscaux ou de restitution d'impôts (article 98 du code ).**

3 - l'établissement ou l'aide à l'établissement de faux comptes ou de faux documents comptables par les agents d'affaires, conseils fiscaux, experts et toutes autres personnes qui font profession indépendante de tenue ou d'aide à la tenue de comptabilité ou par des personnes chargées de réaliser ou de mettre en place les systèmes ou applications informatiques relatifs à la tenue de comptabilité ou à l'établissement des déclarations fiscales et ce **dans le but de minorer l'assiette de l'impôt ou l'impôt lui-même (article 99 du code )**

4 - la simulation de situations juridiques, la production de documents falsifiés ou la dissimulation de la véritable nature juridique d'un acte ou d'une convention dans **le but de bénéficiaire d'avantages fiscaux , de la minoration de l'impôt exigible ou de sa restitution ( article 101 du code).**

5 - l'accomplissement d'opérations emportant transmission de biens à autrui **dans le but de ne pas acquitter les dettes fiscales (article 101 du code).**

6 - la majoration du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée, ou du droit de consommation ou la minoration du chiffre d'affaires **dans le but de se soustraire au paiement de ladite taxe ou dudit droit ou de bénéficiaire indûment de la restitution de cette taxe ou de ce droit ; la majoration ou la minoration en question doit être supérieure ou égale à 30% du chiffre d'affaires ou du crédit d'impôt déclaré (article 101 du code).**

Il en résulte que pour ce type d'infractions, l'établissement de l'élément intentionnel spécifié par la loi constitue une condition nécessaire pour la culpabilité de l'auteur de l'infraction et l'application de la sanction conséquente.

En conséquence, l'administration fiscale **doit**, pour ces infractions, **établir**, par tout mode de preuve susceptible de former l'intime conviction du juge que l'infraction a été commise **intentionnellement** pour le motif fiscal spécifié par le législateur.

## **II. Infractions pour lesquelles l'élément intentionnel découle de la qualification matérielle de l'infraction**

Ces infractions concernent :

1 - le non reversement des sommes dues au trésor public au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, du droit de consommation ou autres impôts indirects sur le chiffre d'affaires et ce **dans un délai de six mois de l'expiration du délai légal imparti pour leur paiement (article 92 du code)**.

2 - le non reversement des sommes dues au trésor public au titre des impôts retenus à la source et ce **dans un délai de six mois de l'expiration du délai légal imparti pour leur paiement ( article 92 du code )**.

3 - **la récidive dans une période de cinq ans** en matière des infractions relatives à la non tenue, **par les contribuables soumis à l'impôt selon le régime réel**, de comptabilité, registres ou répertoires prescrits par la législation fiscale, au refus de les communiquer aux agents de l'administration fiscale ou à leur destruction avant l'expiration de la durée légale impartie pour leur conservation ( **article 97 du code** ).

Pour ces infractions le rôle de l'administration fiscale peut valablement se limiter à constater les faits constitutifs de l'infraction.

Cette catégorie couvre également les infractions dont la poursuite nécessite la réunion des conditions prévues par le droit commun. Il s'agit des infractions prévues par le code pénal et relatives à la contrefaçon de timbres, sceaux ou marques fiscaux ou à leur réutilisation (**articles 180 et 181 du code pénal**) et à la violation du secret professionnel ( **article 254 du code pénal** ).

## **III. Infractions pour lesquelles l'élément intentionnel n'est pas prévu par la loi et ne découle pas de la qualification matérielle de l'infraction**

Ces infractions couvrent exclusivement les infractions prévues par l'article 94 du code des droits et procédures fiscaux et relatives :

- au manquement à l'obligation **d'établir des factures au titre des ventes ou des prestations de services ou l'établissement de factures comportant des montants insuffisants,**
- à l'achat **sans factures** ou l'achat avec des factures **comportant des montants insuffisants** lorsque l'acheteur est légalement tenu d'établir des factures au titre de ses ventes ou prestations de services .

Pour ces infractions, et bien que le législateur n'ait pas expressément prévu l'établissement de l'élément intentionnel de fraude fiscale et dans le but d'assurer l'application adéquate des dispositions légales régissant ces infractions, l'administration fiscale doit s'assurer, à l'occasion de leur constatation, de l'existence d'une intention manifeste de fraude fiscale et ce à travers les circonstances dans lesquelles l'infraction est commise et l'importance du préjudice causé ou des faits commis tels que le nombre de factures objet de l'infraction et le montant de la minoration des bases d'imposition .

Etant signalé que l'intention de la fraude fiscale est considérée remplie lorsque l'entreprise dispose d'une double série de factures ou lorsqu'une application informatique comporte une instruction conduisant à la minoration de l'assiette imposable.

#### **IV . Garanties relatives à la constatation et à la poursuite des infractions fiscales pénales**

Par ailleurs il y a lieu de rappeler que dans le but d'assurer l'application adéquate des sanctions fiscales pénales prévues par le code des droits et procédures fiscaux, le législateur a entouré la mise en œuvre de ce dispositif d'un ensemble de garanties en faveur du contribuable.

Ces garanties portent notamment sur :

## **1 - La mise en mouvement de l'action publique**

Conformément aux dispositions de l'article 74 du code des droits et procédures fiscaux, la mise en mouvement de l'action publique en matière d'infractions fiscales pénales est du ressort du Ministre des Finances ou de la personne déléguée par celui-ci à cet effet et ayant la qualité de chef d'administration centrale ou régionale des impôts.

Cependant, la mise en mouvement de l'action publique pour les infractions fiscales pénales passibles d'une **peine corporelle** est **obligatoirement** subordonnée à l'avis **préalable** de la commission prévue par l'article 74 du code des droits et procédures fiscaux dont la composition, les attributions et les modalités de fonctionnement sont fixées par le décret n° 2001- 1721 du 24 juillet 2001.

## **2 - La transaction**

Toutes les infractions fiscales pénales prévues par le code des droits de procédures fiscaux, à l'exception des infractions prévues à la fois par ledit code et le code pénal et relatives à la violation du secret professionnel fiscal et à la contrefaçon de timbres, marques ou sceaux fiscaux ou à leur réutilisation, sont éligibles à la transaction et ce avant le prononcé d'un jugement définitif .Cette transaction s'effectue sur la base du tarif prévu par l'arrêté du Ministre des Finances du 8 janvier 2002.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES  
ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

**Signé : Emma GHARBI**