

## La créance fiscale objet de la poursuite pénale pour fraude fiscale

AIT BELKACEM Djamel  
sous-directeur du contentieux  
administratif et judiciaire  
Direction Générale des impôts

Ma présente intervention portera sur le thème : «la créance fiscale objet de la poursuite pénale pour fraude fiscale».

Avant de développer ce thème, est-il utile de préciser, au préalable, les raisons ayant conduit au choix d'aborder le thème de la fraude fiscale sous l'angle de la créance fiscale ou plus précisément, le montant de l'imposition liée à l'acte de fraude fiscale.

Ces raisons sont au nombre de trois :

- La première raison est que de la lecture des dispositions de la législation prévoyant et sanctionnant l'infraction de fraude fiscale, il ressort que l'imposition et son montant influent sur toute la procédure judiciaire en cas de mise en œuvre de l'action publique.

- La deuxième raison est que le but recherché par la répression de la fraude fiscale, est non seulement de sanctionner les fraudeurs mais aussi de récupérer et de recouvrer le montant des impositions éludées.

## **Fraude Fiscale**

- Aussi, aborder la question de l'imposition, nous donne l'occasion de faire un bref passage en revue des modalités et des procédures d'établissement des impositions.

Ainsi, ma présente intervention traitera de ces sujets et pour ce faire, on examinera, successivement :

- le dispositif légal prévoyant et sanctionnant l'infraction de fraude fiscale ;
- Les modalités d'établissement de l'imposition ;
- l'influence du montant de l'imposition au cours des différentes phases de la procédure judiciaire ;

### **I- Le dispositif légal prévoyant et sanctionnant l'infraction de fraude fiscale :**

La législation fiscale a érigé en délit ou en crime certaines infractions fiscales en raison de leur gravité particulière, notamment du fait que les auteurs de telles infractions agissent manifestement avec une intention frauduleuse.

Etant précisé à cet égard, que la législation fiscale ne considère pas que toute violation d'une règle fiscale constitue une infraction relevant du droit pénal. En effet, les infractions portées devant le juge répressif concernent uniquement les cas où les mis en cause, agissent avec une volente délibérée de violer la loi.

Pour réprimer ces infractions il est prévu des peines qui peuvent être classées en deux catégories :

1)- des sanctions administratives, prononcées par l'administration fiscale.

2) – des sanctions pénales, relevant de la compétence des juridictions répressives.

## Fraude Fiscale

La répression de l'infraction de fraude fiscale est prévue par l'ensemble des codes fiscaux constituant la législation fiscale en Algérie, à savoir :

- Code des impôts directs : articles 303 à 309 – 407 et 408 :
- Code des taxes sur le chiffre d'affaires (la TVA) : articles 117 à 128 :
- Code des impôts indirects : articles 530 à 538 – 542 à 544 :
- Code de l'enregistrement : articles 119 à 121 :
- Code du timbre : articles 33 et 34 :
- Code des procédures fiscales : article 104

L'ensemble de ces textes de loi définissent la fraude fiscale comme étant le fait de se soustraire frauduleusement ou à tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement, partiel ou total, de l'impôt ou à organiser son insolvabilité.

Par ailleurs, les mêmes textes de loi prévoient que la poursuite devant la juridiction répressive est engagée sur plainte du Directeur des impôts de Wilaya territorialement compétent.

A cet effet, et prenant comme référence les dispositions de l'article 303 du code des impôts directs, sur lequel sont fondées la plupart des plaintes déposées par l'administration fiscale, on relève que la qualification de l'infraction et le barème des sanctions pénales sont fixés en fonction du montant des droits éludés.

En conséquence, on peut supposer que l'imposition faisant ressortir le montant des droits éludés doit être établie préalablement au dépôt de la plainte.

## **Fraude Fiscale**

Ceci constitue la première incidence du montant de l'imposition sur la procédure judiciaire, à savoir, la nécessité d'établir l'imposition avant la mise en mouvement de l'action publique.

Avant d'examiner les autres incidences, voyant d'abord comment les impositions sont établies par l'administration fiscale.

### **II - Etablissement de l'imposition :**

En Algérie, c'est le système déclaratif qui prévaut. Ainsi, chaque contribuable (entreprise ou particulier) est tenu, sous sa responsabilité, de calculer, déclarer et payer spontanément ou par voie de rôle les impôts et taxes dont il est redevable de par la loi.

Cela veut dire qu'il appartient au contribuable de se rapprocher des services fiscaux pour, notamment :

- déclarer l'existence de son activité,
- remplir les déclarations périodiques et les déposer dans le délai prescrit,
- payer, dans le délai, le montant des impôts et taxes dues,
- déclarer la cessation temporaire ou définitive de son activité.

Le système déclaratif veut dire, aussi, que les déclarations suscrites par le contribuable sont présumées sincères et exactes jusqu'à ce que l'administration fiscale apporte la preuve du contraire, et ce, à travers la mise en œuvre d'un certain nombre de procédés de contrôle prévus par la loi. Cette action peut se traduire par un rappel des droits lorsque les montants déclarés sont inférieurs aux montants réellement perçus ou réalisés et de sanctionner ceux qui ne respectent pas leurs obligations fiscales.

### Comment s'effectuent les régularisations opérées par les services fiscaux ?

Ces régularisations sont réalisées dans le cadre du contrôle fiscal fondé sur le droit de reprise conféré à l'administration fiscale comme contre partie du système déclaratif.

### Quelles sont les différentes formes du contrôle?

Le dispositif actuel prévoit diverses formes de contrôle, notamment :

- le contrôle formel;
- le contrôle sur pièces;
- la vérification de comptabilité;
- la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble.

### \* Le contrôle formel

Il s'agit d'un contrôle sommaire consistant en l'examen formel des données et indications portées sur les déclarations souscrites en vue de déceler d'éventuelles erreurs ou incohérence.

Ce type de contrôle porte systématiquement sur l'ensemble des déclarations souscrites par les contribuables

### \* Le contrôle sur pièces :

Cette forme de contrôle est mise en œuvre de façon sélective aux fins d'un examen critique et de façon approfondie des déclarations fiscales et de leur cohérence avec les chiffres déclarés, des documents et renseignements en possession du service qui sont complétés, le cas échéant, par des demandes d'éclaircissements ou de justifications et éventuellement par des constats physiques et matériels sur place.

## **Fraude Fiscale**

Le contrôle sur pièces peut porter sur un ou plusieurs impôts ainsi qu'il peut concerné un ou plusieurs exercices dans la limite du délai de prescription.

Ces deux formes de contrôle (contrôle formel et contrôle sur pièces) sont assurées, au bureau, par l'inspection des impôts dans la mesure où c'est ce service qui est chargé directement de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables et du suivi de leur situation au regard de la législation fiscale.

### **\* La vérification de comptabilité :**

La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations qui a pour objet d'examiner les documents comptables d'une entreprise ou société et de les confronter à certaines données, de fait ou matérielles, afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements au titre de la période non prescrite.

Cette forme de contrôle est un contrôle sur place. C'est à dire que ce contrôle se déroule au sein de l'entreprise.

### **\* La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble :**

Cette forme de contrôle consiste à examiner la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques en vue de contrôler la cohérence entre d'une part, les revenus déclarés et d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des intéressés au regard de l'impôt sur le revenu global au titre de la période non prescrite.

## **Fraude Fiscale**

La vérification de comptabilité et la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble sont exercées par des structures spécialement chargées de cette mission à savoir :

- La sous-direction du contrôle fiscal relevant de la direction des impôts de wilaya, à compétence locale ;
- Le service de recherches et vérifications (S R V d'Alger, Constantine et Oran) à compétence étendue.

### **- Quelles sont les limites au pouvoir de redressement de l'administration fiscale?**

#### **Une limite dans le temps.**

Elle résulte du délai de reprise : c'est la durée pendant laquelle l'administration va pouvoir exercer son pouvoir de redressement des impôts. A l'expiration de ce délai, il y a prescription. Le délai de prescription en matière fiscale est fixé, d'une façon générale, à quatre ans.

En conséquence, pour être valables, les impositions doivent être notifiées et être mises en recouvrement avant l'expiration du délai de quatre ans. Au delà, la prescription est acquise au profit du contribuable.

Toutefois, il y a lieu de distinguer entre le droit de redresser les impositions et entre le droit pour l'administration d'opérer des recherches et des investigations.

Le droit pour l'administration d'opérer des recherches et des investigations peut parfaitement porter sur des années prescrites lorsque dans celles-ci, se situent des éléments à l'origine d'autres éléments figurant dans la période non prescrite, mais sans pour autant soumettre les

## Fraude Fiscale

années prescrites à une quelconque régularisation (exp: report déficitaire, les amortissements, le stock....).

Cependant, le délai de prescription peut être exceptionnellement prolongé dans le cas où l'administration découvre des agissements frauduleux.

En effet les articles 106 et 110 du code des procédures fiscales, prévoient que : «Le délai de prescription est prorogé de deux (2) ans, dès lors que l'administration, après avoir établi que le contribuable se livrait à des manœuvres frauduleuses, a engagé une action judiciaire à son encontre».

### - Quelles sont les garanties du contribuable ?

Toutes ces formes de contrôle, sont soumises à un formalisme strict, à savoir :

- l'obligation d'informer le contribuable de son droit de se faire assister par un conseil de son choix ;

- la procédure de contrôle est obligatoirement contradictoire ;

- les propositions de redressement ou de rectifications son notifiées au contribuable concerné, lequel dispose d'un de réponse fixé par la loi.

- Une notification définitive est adressée au contribuable après l'expiration du délai de réponse et après examen de ses observations.

Après la notification du rôle d'imposition, le contribuable dispose du droit de contester les impositions mises à sa charge, et ce dans le cadre du dispositif légal prévu pour le contentieux fiscal, lequel est organisé :

- en recours préalable, obligatoire, devant le directeur des impôts de wilaya territorialement compétent;

## Fraude Fiscale

- après la notification de la décision du directeur des impôts de wilaya, statuant sur le recours préalable, et si le litige persiste, le contribuable a le choix de contester cette décision soit, devant les commissions de recours soit devant le juge administratif. Lesdites commissions de recours sont compétentes uniquement en matière d'impôts directs et de TVA, et les avis rendus par ces dernières peuvent faire l'objet d'un recours auprès du juge administratif, dans le cas où le litige persiste toujours.

Le recours juridictionnel relève de la compétence de la chambre administrative de la cour, en premier ressort, et du Conseil d'Etat, en appel, et ce suivant les règles de procédures prévues pour le recours de plein contentieux.

### **III- incidence du montant de l'imposition au cours des différentes phases de la procédure judiciaire :**

- incidence du montant de l'imposition sur la qualification de l'infraction et sur le barème des sanctions pénales :

La qualification de l'infraction de fraude fiscale est précisée par les dispositions de l'article 303 du code des impôts directs, qui édicte que : «Quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droit ou taxe est passible :

- D'une amende pénale de 50.000 DA à 100.000 DA, lorsque le montant des droits éludés n'excède pas 100.000 DA;

- De l'emprisonnement d'un (1) à cinq (5) ans et d'une amende pénale de 50.000 DA à 100.000 Da, Lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 100.000 DA et n'excède pas 300.000 DA ;

## Fraude Fiscale

- De l'emprisonnement de deux (2) à dix (10) ans et d'une amende pénale de 100.000 DA à 300.000 DA, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 300.000 DA et n'excède pas 1.000.000 DA ;

- De la réclusion à temps de cinq (5) à dix (10) ans et d'une amende pénale de 300.000 DA à 1.000.000 Da, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 1.000.000 DA et n'excède pas 3.000.000 DA ;

- De la réclusion à temps de dix (10) à vingt (20) ans et d'une amende pénale de 1.000.000 DA à 3.000.000 DA, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 3.000.000 DA».

De la lecture de cet article il ressort que l'auteur de l'infraction de fraude fiscale, est passible :

-soit d'une sanction corporelle qualifiée d'emprisonnement, terme utilisé, normalement, pour désigner un délit ;

- soit d'une sanction corporelle qualifiée de réclusion à temps, terme utilisé, normalement, pour désigner un crime.

Ainsi, en se basant uniquement sur les termes utilisés pour désigner la sanction corporelle, et nonobstant sa durée, on peut conclure que l'infraction de fraude fiscale est qualifiée soit en délit soit en crime et ce en fonction de l'importance du montant des droits éludés.

En effet, en pratique on relève que les affaires liées à cette infraction sont renvoyées soit devant le tribunal correctionnel soit devant le tribunal criminel.

**Toutefois, il est observé que pour certaines affaires, l'infraction a été qualifiée, par le juge, en délit, combien**

**même le montant des droits éludés dépasse largement le seuil prévu pour la qualification en crime.**

- incidence du paiement du montant de l'imposition :

Le paiement du montant de l'imposition peut aboutir à l'extinction de l'action publique.

En effet, Comme il a été précisé précédemment, l'engagement de l'action publique pour réprimer l'infraction de fraude fiscale, est lié au dépôt d'une plainte par l'administration fiscale.

En d'autres termes, la plainte de l'administration fiscale est une condition nécessaire pour la poursuite pénale en matière fiscale.

A ce titre, la législation fiscale en vigueur, notamment l'article 305 du code des impôts directs et l'article 119 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, prévoient que le retrait de la plainte par le responsable du service fiscal qui a engagé cette plainte, entraîne l'extinction de l'action publique et ce, sur le fondement de l'article 6 paragraphe 3 du code de procédure pénale.

Toutefois, le retrait de la plainte, tel qu'il est prévu par les articles 305 du CID et 119 du C'ICA, est soumis à deux conditions, à savoir :

- le paiement intégral de l'imposition (droits et pénalités), objet de la poursuite pénale ;
- l'autorisation du Directeur général des impôts.

### **Observation :**

**En pratique, cette faculté est peu utilisée. En effet, sur les 600 à 800 plaintes, en moyenne, déposées chaque année par l'administration fiscale, seulement 4 à 6**

**contribuables, en moyenne par année, sollicitent le bénéfice du retrait de la plainte.**

Voici les principales incidences du montant de l'imposition sur la procédure judiciaire.

Il existe une autre incidence, toutefois l'effet de celle-ci est inversé, à savoir l'incidence de certaines décisions de justice sur le montant de l'imposition objet de la poursuite pénale en matière fiscale.

**IV- incidence des décisions du juge répressif sur le montant de l'imposition :**

**\* Décision portant non lieu, relaxe ou acquittement :**

En cas de non lieu, relaxe ou acquittement, le contribuable concerné peut prétendre à l'annulation de la pénalité fiscale appliquée sur la base de l'infraction de manœuvres frauduleuses et son remplacement par la pénalité ordinaire.

Aussi, dans le cas où suite au dépôt de la plainte, l'administration fiscale a régularisé deux exercices au delà du délai de reprise, sur le fondement des articles 106 et 110 du code des procédures fiscales, les impositions y relatives sont à annuler.

**Quant aux impositions relatives aux exercices non prescrits, celles-ci restent dues.**

**\* Décision du juge répressif portant sursis à statuer jusqu'à la décision définitive de la juridiction administrative concernant la même imposition :**

Dans le cas où l'imposition liée à l'action publique fait l'objet, également, d'un recours porté devant le juge administratif par le contribuable concerné, es-ce que le juge répressif peut décider de surseoir de statuer sur l'action

## Fraude Fiscale

publique jusqu'à la décision définitive de juridiction administrative?

Pour cette question on peut considérer que les poursuites pénales et la procédure administrative étant, par leur nature et leur objet, différentes et indépendantes l'une de l'autre, nous estimons que le juge répressif n'a pas à surseoir à statuer jusqu'à la décision définitive de la juridiction administrative, laquelle ne peut avoir autorité de chose jugée à son égard.

Aussi, sur le même fondement, nous estimons que le juge répressif n'est pas compétent pour réviser ou annuler l'imposition, dans le cas où celle-ci, est contestée, par devant lui, par le contribuable poursuivi.

En effet, considérant que cette imposition constitue l'objet du litige fiscal entre l'administration fiscale et le contribuable, à ce titre, ce litige relève de la compétence exclusive du juge administratif, sur le fondement de l'article 7 du code de procédure civile.

Voilà, j'arrive au terme de mon présent exposé, et je vous remercie pour votre aimable attention.