



L'article est paru dans *Lamy Contrôle fiscal et contentieux*, étude 344, mai 2005. Il est publié avec la permission de l'éditeur.

LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES

par **Patrice Lefèvre-Péaron et Olivier Couraud**, avocats associés, Morgan Lewis & Bockius
+33 (0) 1 5330 4300

344-1 Propos introductifs

En matière fiscale, les sanctions encourues par les contribuables sont de 2 types. En premier lieu, les **pénalités fiscales**, que sont les intérêts de retard, les majorations de droits et les amendes, ont pour principal but de **réparer le préjudice pécuniaire** subi par le Trésor public ; elles sont directement appliquées par l'administration, sous le contrôle du juge de l'impôt. En second lieu, les **sanctions pénales**, qui sont prononcées par le juge pénal, sont encourues par les auteurs d'infractions érigées en délits en raison de leur **particulière gravité** ou de **l'intention frauduleuse** qui a présidé à leur Commission. Elles s'appliquent principalement, mais non exclusivement, au délit de fraude fiscale.

Pour l'administration fiscale, les sanctions pénales, qui peuvent se cumuler avec les peines purement fiscales, constituent un moyen efficace de lutte contre la fraude (doc. adm. 13 N 4, 14 juin 1996, no 1).

L'**action publique** revêt en matière fiscale une singularité en ce que, par exception aux dispositions de portée générale de l'article 1er du Code de procédure pénale (ci-après le « CPP »), le Procureur de la République ne peut la mettre en mouvement que dans la mesure où l'administration a **préalablement déposé une plainte**. Comme le faisaient remarquer les parlementaires au cours des travaux préparatoires à l'adoption de la loi ayant institué la Commission des infractions fiscales (ci-après la « CIF » ou la « Commission »), « le délit de fraude fiscale n'étant pas susceptible d'être poursuivi d'office par le ministère public, c'est dans le droit actuel, à l'administration qu'il appartient de mettre en mouvement l'action publique au moyen du dépôt d'une plainte ».

Pour la doctrine administrative, le **dépôt préalable d'une plainte** par l'administration est une **formalité substantielle** dont le respect est **d'ordre public** ; elle en déduit que les juges du fond seraient en droit de déclarer d'office l'irrecevabilité découlant de son inobservation. Cette position est toutefois à relativiser car la Cour de cassation juge de manière constante qu'en application de l'article 385 du Code des procédures pénales, le moyen tiré de l'absence de plainte préalable de l'administration fiscale, qui n'est pas d'ordre public, est irrecevable faute d'avoir été soulevé, *in limine litis*, c'est-à-dire avant toute défense au fond (Cass. crim., 10 janv. 1994, no 93-80.353, Jammet et SARL « Le Memphis », RJF 7/95, no 912).

Avant l'entrée en vigueur de la loi no 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties aux contribuables en matière fiscale et douanière (ci-après la « loi du 29 décembre 1977 »), le **pouvoir d'appréciation** de l'administration quant à l'**opportunité des poursuites** en matière fiscale était **quasi-absolu**.

L'administration pouvait, en effet, librement saisir les juridictions répressives et détenait ainsi le **pouvoir discrétionnaire** de mettre en mouvement l'action publique à l'encontre d'un contribuable ; le juge administratif n'exerçant qu'un contrôle restreint sur la décision de poursuivre ou de ne pas poursuivre, qui était limité à l'erreur de fait, à l'erreur manifeste d'appréciation et au détournement de pouvoir (CE, 5 nov. 1980, no 16.212, RJF 1/80, no 84). Cette solution était d'ailleurs conforme au principe selon lequel l'administration n'est jamais tenue d'engager des poursuites pénales, sauf si un texte particulier le lui prescrit (CE, 7 mai 1971, nos 77669 et 77977, min. des Finances et ville de Bordeaux c/ Sastre, Ass. Lebon, p. 335 ; CE, 20 mai 1974, min. de l'Aménagement du Territoire c/ Navarra, Ass. Lebon, p. 220).

La recrudescence des plaintes de l'administration pour infraction fiscale (64 plaintes en 1969 et 740 en 1975) ont conduit le législateur à mettre en place un **mécanisme de filtrage des plaintes**, accordant des garanties procédurales au contribuable tout en permettant de prévenir les poursuites abusives.

L'article 1er de la loi no 77-1453 du 29 décembre 1977 a donc créé la Commission des infractions fiscales, dont l'avis conforme subordonne le dépôt d'une plainte par l'administration fiscale à l'encontre du contribuable.

Il ressort des travaux parlementaires préparatoires à l'adoption de la loi précitée, que les **objectifs** du gouvernement et du législateur étaient :

— en premier lieu, de limiter le pouvoir de l'administration quant à la mise en mouvement de l'action publique en matière fiscale et d'éviter ainsi que l'administration soit en mesure de poursuivre abusivement un contribuable afin de le contraindre à acquitter les impositions prétendument éludées (« L'objet de l'article 1er est d'enlever à l'administration fiscale la prérogative de décider seule et librement du dépôt d'une plainte pour fraude fiscale. À cet effet, l'article 1er prévoit, dans cette phase de la procédure, l'intervention d'une Commission indépendante de l'administration fiscale », doc. AN 1977, no 2997 ; « Le rôle de la Commission est de contrôler la saisine par l'administration des juridictions répressives » doc. Sénat, no 36) ;

— en second lieu, d'offrir des garanties procédurales supplémentaires aux contribuables (« il importe que l'engagement des poursuites correctionnelles se fasse en pleine clarté et selon une procédure offrant aux redevables toutes garanties d'impartialité » doc. AN 1977, no 2997).

Pour parvenir à ces objectifs, il fallait doter la CIF d'un statut particulier lui garantissant une certaine **indépendance** par rapport à l'administration tout en l'empêchant d'exercer, au travers de ses avis, une influence sur la décision à venir de la juridiction pénale saisie du dossier.

Cette volonté de ne pas ériger la CIF en un **1er degré de juridiction** ressort très clairement des travaux parlementaires préparatoires à la loi du 29 décembre 1977 (« la Commission des lois [...] est très soucieuse de ne pas créer, par le biais de la Commission des infractions fiscales, un 1er degré de juridiction qui aurait une influence au moins morale sur le déroulement de la procédure correctionnelle [...] très soucieuse également de préserver le caractère administratif de la Commission des infractions fiscales » (JO AN CR, 23 juin 1977, p. 4110).

Instituée par l'article 1er de la loi no 77-1453 du 29 décembre 1977, la CIF a vu ses modalités de fonctionnement définies par le décret no 78-636 du 12 juin 1978. Ces textes sont codifiés à l'article 1741 A du CGI, aux articles 384 septies-0 A à 384 septies-0 D et 384 septies-0 I de l'annexe II au CGI et aux articles L. 228, L. 230 et R. 228-1 à R. 228-6 du LPF.

Près de 30 ans après sa création, les objectifs qui ont été assignés à la CIF ont-ils été remplis ? C'est la question à laquelle nous tenteront de répondre dans le cadre de cette étude divisée en 3 parties qui abordent successivement le rôle de la CIF, son organisation, ses règles de procédure.