



HAL
open science

Pour une réforme de la solidarité du dirigeant au passif fiscal

Alexandre Grevet

► **To cite this version:**

Alexandre Grevet. Pour une réforme de la solidarité du dirigeant au passif fiscal. Droit. Université Paris sciences et lettres, 2016. Français. NNT : 2016PSLED060 . tel-01633876

HAL Id: tel-01633876

<https://theses.hal.science/tel-01633876v1>

Submitted on 13 Nov 2017

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

THÈSE DE DOCTORAT

de l'Université de recherche Paris Sciences et Lettres
PSL Research University

Préparée à l'Université Paris-Dauphine

Pour une réforme de la solidarité du dirigeant
au passif fiscal

École Doctorale de Dauphine — ED 543

Spécialité **Droit**

COMPOSITION DU JURY :

Directeur de thèse

Pr Thibaut MASSART

Rapporteur

Pr Martin COLLET

Rapporteuse

Pr Véronique MAGNIER

Président du jury

Pr Jean PRIEUR

Soutenu le 15.11.2016
par Alexandre GREVET

Dirigée par **Pr Thibaut MASSART**

Alexandre GREVET

**POUR UNE REFORME DE LA SOLIDARITE
DU DIRIGEANT AU PASSIF FISCAL**

-Thèse-

2016

à Antoine,
à Amaury.

« *Un homme arrivé ne bouge plus* »,
A. Detoef, *Propos de O.L. BARENTON Confiseur, 1986*

Avertissements

Les propos et développements présentés n'engagent pas l'Université Paris-Dauphine

Article L. 267 du Livre des procédures fiscales

Lorsqu'un dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement, est responsable des manoeuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement, ce dirigeant peut, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du tribunal de grande instance. A cette fin, le comptable public compétent assigne le dirigeant devant le président du tribunal de grande instance du lieu du siège social. Cette disposition est applicable à toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement.

Les voies de recours qui peuvent être exercées contre la décision du président du tribunal de grande instance ne font pas obstacle à ce que le comptable prenne à leur encontre des mesures conservatoires en vue de préserver le recouvrement de la créance du Trésor.

Article 1745 du Code général des impôts

Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes.

TABLE DES PRINCIPALES ABREVIATIONS

Al.	Alinéa
Ann.	Annexe
Art.	Article
BOI	Bulletin officiel des impôts
BODGCP	Bulletin officiel de la Direction générale de la comptabilité publique
Bull. civ.	Bulletin des arrêts des chambres civiles de la Cour de cassation
Bull. crim.	Bulletin des arrêts de la chambre criminelle de la Cour de cassation
Bull. Joly Sociétés	Bulletin Joly des Sociétés
C. civ.	Code civil
C. com.	Code de commerce
C. Pén.	Code Pénal
CA	Cour d'appel
CAA	Cour administrative d'appel
Cass. civ.	Chambre civile de la Cour de cassation
Cass. crim.	Chambre criminelle de la Cour de cassation
C. cass.	Cour de cassation
Cons. Const.	Conseil Constitutionnel
CE	Conseil d'Etat
CEDH	Cour européenne des droits de l'homme
CGI	Code général des impôts
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
Comm.	Commentaire
Concl.	Conclusions
CPO	Conseil des prélèvements obligatoires
CPP	Code de procédure pénal
D.	Defrénois
DB	Documentation de base
DGCP	Direction générale de la comptabilité publique
DGFIP	Direction générale des finances publiques
DGI	Direction générale des impôts

DF	Revue de droit fiscal
DMTG	Droits de mutation à titre gratuit
Fasc.	Fascicule (lexisnexis)
Gaz Pal.	La Gazette du Palais
Instr.	Instruction
IR	Impôt sur les revenus
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune
J-Cl.	Jurisclasseur
JCP	La semaine juridique édition générale
JCP A	La semaine juridique Administrations et collectivités territoriales
JCP E	La semaine juridiques Entreprises et affaires
JCP N	La semaine juridique Notariale
JO	Journal officiel
JOAN	Journal officiel de l'assemblée nationale
L.	Loi
LPA	Les petites affiches
LPF	Livre des procédures fiscales
Obs.	Observations
QPC	Question prioritaire de constitutionnalité
RCA	Revue responsabilité civile et assurances
Rep. Min.	Réponse ministérielle
RFDA	Revue française de droit administratif
RFFP	Revue française de finances publiques
RJEP	Revue juridique de l'économie publique
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
s.	Suivants
TA	Tribunal administratif
TC	Tribunal de commerce
TGI	Tribunal de Grande Instance
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

SOMMAIRE

Table des principales abréviations	7
Introduction	11
Première partie	57
Protéger le dirigeant en encadrant les conditions de sa solidarité	
Titre 1	59
Pour une solidarité limitée au seul dirigeant responsable du passif fiscal	
Chapitre 1	61
Une solidarité justifiée par le pouvoir exorbitant de représentation du dirigeant	
Chapitre 2	99
Une solidarité applicable en cas de manquements à l'origine du passif fiscal	
Chapitre 3	181
Une solidarité du dirigeant exclusive de sa bonne foi	
Titre 2	215
Pour une solidarité adaptée aux principaux passifs fiscaux non recouverts	
Chapitre 1	217
Une solidarité visant la taxe sur la valeur ajoutée car propice à la fraude	
Chapitre 2	251
Une solidarité étendue aux dettes fiscales des entreprises en difficultés ?	
Deuxième partie	271
Faciliter la mise en œuvre de la solidarité par l'administration	
Titre 1	273
Pour une solidarité inscrite dans le cadre juridique et fiscal actuel	
Chapitre 1	275
Une solidarité dans le délai de reprise soumise aux règles de la prescription	
Chapitre 2	307
Une solidarité « dépenalisée » dans le respect du principe d'indépendance des procédures	
Chapitre 3	381
Une solidarité « sanction administrative » avec pour finalité le recouvrement du passif fiscal	
Titre 2	413
Pour une solidarité précoce dans le respect des droits du dirigeant	
Chapitre 1	415
Une solidarité en adéquation avec les droits actuels du dirigeant	
Chapitre 2	455
Une solidarité dans le respect de la loyauté des débats et du principe du contractoire	
Conclusion	467
Légistique	473
Bibliographie	475
Annexes	494

1. **Deux textes prévoient la solidarité du dirigeant au passif fiscal de la société ou du groupement qu'il dirige : l'article L. 267 du LPF et l'article 1745 du CGI.** Le patrimoine du dirigeant d'entreprise mobilise l'attention des spécialistes du droit patrimonial. La personne du dirigeant est scrutée, observée, étudiée, décortiquée, analysée sous toutes ses formes. L'intérêt suscité par les problématiques juridiques que soulèvent à la fois le dirigeant et son patrimoine forment désormais une spécialité juridique à part entière. Si l'actif patrimonial du dirigeant occupe une part essentielle des débats et des avancées législatives, son volet « passif » est souvent cantonné à la question de la protection du patrimoine du dirigeant¹. Tout participe à protéger le dirigeant des péripéties que pourrait rencontrer son entreprise. L'invitation à la vigilance quant aux conséquences des éventuelles déconvenues de l'entreprise sur le patrimoine du dirigeant est désormais un réflexe. L'organisation patrimoniale du dirigeant est donc devenue un enjeu majeur des conseils juridiques au regard des risques patrimoniaux inhérents à l'entrepreneuriat. L'organisation patrimoniale du dirigeant passe en premier lieu par une forme d'exploitation adaptée à ses besoins, ses projets et les risques encourus. La forme sociétaire tend alors à s'imposer du fait d'un avantage certain sur l'exploitation individuelle.

2. Le cloisonnement des patrimoines entre celui du dirigeant (tout particulièrement dans la situation où celui-ci est également associé) d'une part et la société qu'il dirige d'autre part n'est pas parfaitement étanche. Tout d'abord compte tenu de la forme sociétaire. Certaines, telles les sociétés de personnes et en particulier la société en nom collectif ou la société civile, prévoient une porosité plus ou moins affirmée au moyen d'une solidarité de l'associé aux dettes sociales de la société. D'autres formes de société posent davantage de difficultés aux créanciers qui convoiteraient une action sur le

¹ LISANTI C., La responsabilité patrimoniale des dirigeants de sociétés objet d'une procédure collective, in Mélanges en l'honneur du professeur Jean Prieur, Lexisnexus, 2014

patrimoine de l'associé ou du dirigeant. Parmi elles, la société à responsabilité limitée, la société anonyme ou la société par actions simplifiées rencontrent un vif succès. « En 2013, 30 % des entreprises créées le sont sous forme sociétaire. Parmi les nouvelles sociétés, les sociétés à responsabilité limitée (SARL) restent majoritaires, mais leur part continue de décroître (67 % après 77 % en 2012 et 91 % en 2008). Notamment, la part des SARL unipersonnelles diminue de 5 points (24 % après 29 %) ; elle avait fortement augmenté en 2011 avant de se stabiliser. Celle des autres SARL baisse de 5 points (43 % après 48 %), poursuivant une tendance de plus long terme. À l'inverse, la part des sociétés par actions simplifiées (SAS) poursuit sa croissance (29 % après 19 %) ». Le Trésor public est le créancier incontournable et omniprésent du dirigeant soit directement s'agissant de son patrimoine et ses revenus soit indirectement lorsqu'il s'agit de traiter de la fiscalité de l'entreprise. Les intérêts du Trésor public peuvent être menacés toutes les fois où celui-ci détiendrait une créance fiscale sur une personne morale insolvable. Si le droit des sociétés comme le droit civil prévoit une porosité ou une action des créanciers sur le patrimoine des associés voire du dirigeant à l'occasion par exemple d'une action en comblement de passif, le législateur a réservé à l'Administration fiscale, au motif de la lutte contre la fraude, la faculté de rechercher la solidarité du dirigeant au passif fiscal de la société qu'il dirige. Ainsi au moyen de deux actions, l'agent comptable chargé du recouvrement, dispose de la faculté de permettre la solidarité du dirigeant personne physique au paiement des dettes fiscales de la société. Cette solidarité n'est pas automatique. Elle nécessite d'être prononcée par le juge qui qualifie d'abord la responsabilité du dirigeant soit du fait des manquements graves et répétés ou de manœuvres frauduleuses (LPF, art. L. 267) soit de fraude fiscale (CGI, art. 1745). Le comportement du dirigeant est alors à l'origine même du passif fiscal irrécouvré. Cette solidarité prononcée par le juge est la conséquence de la responsabilité du dirigeant dans le préjudice subi par le Trésor public. Ces deux actions sont prévues distinctement par les dispositions de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales² et par les dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts.

2 COLLET M. et COLLIN P., Procédures fiscales, Puf, 2014, p. 333 : « Outre le régime de

Le premier de ces textes prévoit que « lorsqu'un dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement, est responsable des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement, ce dirigeant peut, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du Tribunal de Grande Instance. [...] ».

Le second de ces textes prévoit que « tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741,1742 ou 1743 [délit de fraude fiscale] peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes ».

Ces deux textes posent donc un principe exorbitant du droit commun à savoir celui de prévoir une solidarité qu'aucun autre texte (ni civil ni sociétaire) ne prévoit. Nous sommes en présence d'une solidarité fiscale patrimoniale au passif fiscal.

3. **Il s'agit dans l'un comme l'autre cas d'une solidarité prononcée par le juge : soit le juge de la responsabilité soit le juge répressif.** Cette solidarité au paiement des dettes fiscales est donc prononcée soit par le juge de la responsabilité s'agissant de la solidarité prévue par l'article L. 267 du LPF soit par le juge pénal s'agissant de la solidarité prévue par l'article 1745 du CGI. En tout état de cause, la solidarité du dirigeant au passif fiscal n'est jamais prononcée par le juge de l'impôt. Cette situation fait écho à la notion d'amoralisme du droit fiscal. Une auteure soulignait d'ailleurs en citant le président

l'article L.267 du LPF, le CGI prévoit quelques cas –assez anecdotiques- de solidarité de plein droit du dirigeant à l'égard de sa société comme ceux qui concernent le paiement des sanctions frappant l'entreprise ayant délivré irrégulièrement des documents permettant à un tiers de bénéficier d'avantages fiscaux (CGI, art. 1754, V, 2) ou encore le paiement des sanctions pour distributions occultes (CGI, art. 1754, V, 3) dont le dirigeant est présumé avoir bénéficié. »

Fouquet³ « l'indifférence apparente du droit fiscal au vice et à la vertu [qui] tient aux finalités propres de ce droit – qui consistent dans la détermination de la matière taxable et des modalités de son imposition- ainsi qu'à l'exigence d'égalité devant les charges publiques, et qu'elle saurait difficilement, au regard de cette logique et de ce principe, être contestée⁴ ». Ainsi, « le droit fiscal est avant tout matérialiste. Il ne soutient a priori aucune conception moraliste ou abstraite de la vie, ses objectifs sont d'ordre purement social et concret⁵ ». Dès lors qu'il s'agit de solidarité à l'impôt, c'est-à-dire la désignation d'un codébitéur aux côtés du redevable prévu par la loi fiscale, on peut comprendre que le juge, autre que celui de l'impôt, soit sollicité. Si la solidarité est un principe qui irrigue le droit fiscal, il y a lieu ici de souligner une distinction selon les solidarités fiscales selon que celle solidarité soit prévue par disposition expresse ou alors comme c'est le cas en matière de solidarité du dirigeant au passif fiscal de la société qu'il dirige, par décision du juge ou plutôt des juges. En effet, la matière fiscale n'est pas avare en juridiction et la solidarité fiscale n'échappe pas à cette situation. L'action en solidarité du dirigeant reste complexe à mettre en œuvre ce qui explique les nombreux écueils et obstacles auxquels l'Administration fiscale comme le contribuable dirigeant sont amenés à rencontrer. De plus, qu'elle émane d'une décision du juge de la responsabilité ou du juge répressif, la solidarité fiscale du dirigeant au passif fiscal présente des effets identiques. Pourtant, comme nous le verrons, le juge, civil ou pénal, souligne que ces deux actions n'ont ni la même nature, ni le même objet, ni le même demandeur. La distinction de juridiction passe par ce rappel opportun. Le juge de l'impôt n'a, quant à lui, pas ou peu son mot à dire en matière de solidarité fiscale. La solidarité patrimoniale au passif fiscal est, dans la situation actuelle, une problématique écartée de sa compétence ce qui laisse perplexe

3 FOUQUET O., L'a-moralisme du droit fiscal, Rev. Adm. 1-2/2000, n°313, p. 46 : « L'assiette de l'impôt ne sera calculée différemment pour le membre de l'Académie française et le bandit de grand chemin. »

4 BOKDAM-TOGNETTI Emilie, L'académicien et le brigand : réflexions autour du concept d'amoralisme du droit fiscal, RJF 2012, p. 883

5 MARTINET F. et ANGOTTI A., Conseil d'Etat et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative (troisième volet). La fiscalité civile et pénale, ou la fable du chêne et du roseau, DF n° 40, 2013, ét. 454

et anime la doctrine. Cette situation motive, en partie, notre thèse qui milite pour une réforme de la solidarité du dirigeant au passif fiscal.

4. **Le mécanisme de la solidarité fait tomber l'obstacle de l'étanchéité des patrimoines entre la personne morale et son dirigeant en désignant ce dernier comme coobligé aux dettes fiscales du redevable.** La pratique démontre que si les effets de la solidarité ont pour conséquence de faire tomber l'obstacle de l'étanchéité des patrimoines entre la personne morale qu'est la société et son dirigeant personne physique (qu'il soit associé ou non), les bénéfices tirés, par le Trésor public, de cette action sont souvent minces au regard du caractère exorbitant que le législateur a attribué à cette solidarité fiscale par décision du juge. Il n'en reste pas moins que le mécanisme de la solidarité déclinée en solidarité patrimoniale au passif fiscal dispose d'une place à part entière qui mérite à notre sens d'être remise en avant au regard des contraintes actuelles tant sur le fond que sur sa forme. Sur le fond, la solidarité patrimoniale fiscale du dirigeant repose sur une logique de responsabilité avec faute.

5. **La solidarité fiscale patrimoniale renvoie à la responsabilité du dirigeant dès lors qu'il faut démontrer une faute : soit un lien de causalité comme pour la solidarité de l'article L 267 du LPF soit une fraude c'est-à-dire une faute intentionnelle comme pour la solidarité de l'article 1745 du CGI.** Qu'il s'agisse de la solidarité fiscale civile ou pénale, c'est à dire prononcée par le juge de la responsabilité civile (LPF, art. L. 267) ou le juge répressif (CGI, art. 1745), la démonstration de la faute du dirigeant dans l'origine du passif fiscal justifie qu'elle soit prononcée avec l'intervention et sous le contrôle de l'un ou l'autre juge selon le texte sur lequel l'administration réclame la solidarité au passif fiscal. En effet, soit il est démontré que le dirigeant est responsable du fait de ses manquements graves et répétés soit du fait de manœuvres frauduleuses soit alors qu'une condamnation pour fraude fiscale a été prononcée et donc que le caractère intentionnel de l'omission ou la minoration à l'origine du passif fiscal soit caractérisée. Il faut souligner que les éléments de preuve sont fournis par l'administration et collectés à l'occasion de ses investigations ou de ses procédures de contrôles.

6. **La solidarité patrimoniale du dirigeant au passif fiscal a pour objectif d'ouvrir une voie de recouvrement supplémentaire à l'Administration fiscale.** Cette situation soulève d'autant plus l'interrogation que la solidarité a, au cas présent, vocation à offrir au Trésor public un autre débiteur que la seule personne de la société redevable de la dette fiscale, en la personne de son dirigeant (et contrarier le cas échéant l'étanchéité des patrimoines lorsque celui-ci est associé). En prononçant la solidarité, le juge civil ou pénal, désigne un codébiteur pour une même dette fiscale auprès duquel l'Administration fiscale aura tout loisir de déployer son arsenal pour recouvrer les sommes dues. Ainsi, les mesures de recouvrement et notamment les mesures conservatoires visent le dirigeant devenu, du fait de sa solidarité, codébiteur de la dette fiscale de la société. Avis à tiers détenteur, hypothèque légale, saisie... menacent directement le patrimoine du dirigeant alors que la société qu'il dirige a, le plus souvent, disparu entre les mains d'un liquidateur judiciaire. La solidarité patrimoniale au passif fiscal est donc à la fois redoutée et redoutable.

7. **Cette solidarité est pour autant délaissée par le législateur malgré un contexte de crise des comptes publics et de lutte renforcée contre la fraude fiscale.** La situation des comptes publics mobilise le législateur depuis plusieurs années et encore davantage depuis la crise financière mondiale de 2008. La crise des finances publiques est structurelle. Celle-ci n'est plus à démontrer. La révision générale des politiques publiques (RGPP) qui s'est mis en œuvre de 2007 à 2012 avait pour mission notamment la diminution des dépenses publiques. Mais elle a laissé la place à une rigueur fiscale accrue concomitamment à la Modernisation de l'action publique (MAP) entamée en 2012. La quête de nouvelles recettes fiscales s'est accrue, la pression fiscale dénoncée au gré des lois de finances et lois de finances rectificatives traduit manifestement la volonté des pouvoirs publics de maintenir le cap vers un assainissement des finances publiques dans un environnement devenu très contraint à la fois par les engagements communautaires de la France, le ralentissement chronique de l'économie française et les

nécessaires réformes structurelles engagées par le pouvoir exécutif quel qu'il soit depuis presque 10 ans.

Dans ce contexte auquel s'est ajoutée une succession d'affaires médiatisées, la lutte contre la fraude fiscale est devenue une priorité pour les pouvoirs publics qui sont attachés à étoffer l'arsenal législatif et équiper à la fois l'institution judiciaire, mais également l'Administration fiscale d'outils juridiques et de moyens nouveaux⁶. La loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, publiée au journal officiel du 7 décembre 2013, s'inscrit dans le cadre du projet gouvernemental de moralisation de la vie publique et en constitue le second volet, dans la continuité de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique. Elle répond au souci de renforcer la poursuite et la répression des infractions les plus graves ou complexes en matière économique, financière et fiscale. La fraude fiscale et les atteintes à la probité méritent sans doute d'être traitées avec une particulière sévérité en ce qu'elles sont de nature à mettre en péril le pacte social. De surcroît cette délinquance a connu au cours des dernières années des évolutions significatives tenant à la mondialisation de la criminalité et au fait qu'elle s'apparente de plus en plus à la criminalité organisée « classique ». La dissémination des actifs des délinquants, le recours à des montages opaques de plus en plus complexes impliquant une multiplicité de flux et d'intervenants au niveau international, rend les investigations particulièrement délicates à mener. Il était donc nécessaire de renforcer tant les outils que les peines applicables aux faits les plus graves en la matière. C'est afin de répondre à ces objectifs que la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 institue deux réformes significatives.

6 L. n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et Circulaire du 23 janvier 2014 relative à la présentation de la loi n° 2013-1117 en date du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

En premier lieu, elle crée un Procureur de la République financier, placé, aux côtés du Procureur de la République de Paris, sous l'autorité du procureur général près la Cour d'appel de Paris, à compétence nationale concurrente, en matière d'atteintes à la probité complexes, de fraude fiscale en bande organisée ou complexe, d'escroqueries à la TVA complexe, de blanchiment de ces délits et à compétence nationale exclusive en matière de délits boursiers.

En second lieu, elle procède à une refonte du dispositif de lutte contre la fraude fiscale, notamment par un renforcement de son cadre juridique (aggravation des peines, allongement de la prescription, moyens spécifiques confiés à l'Administration fiscale et à l'autorité judiciaire) et par une amélioration des relations entre l'Administration fiscale et l'autorité judiciaire⁷.

8. La TVA, au cœur des enjeux fiscaux, doit soulever la question de la solidarité. Si la lutte contre la fraude fiscale patrimoniale internationale est au cœur de l'actualité (notamment traduite par le succès du Service de traitement des déclarations rectificatives - STDR), la fraude à la TVA, au regard de son importance en valeur absolue comme de la dépendance des recettes fiscales vis-à-vis de cette taxe, reste une priorité complexe. À l'occasion du rapport d'information déposé par la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire relatif à la gestion et au contrôle de la TVA du 9 mars 2012, Ch. BABUSIAUX, président de la première chambre de la Cour des comptes, rappelle que « l'ensemble des éléments à notre disposition nous permet d'estimer à environ 10 milliards d'euros la fraude à la TVA ». Ce montant est d'ailleurs rappelé par MM. les députés N. DUPONT-AIGNAN et A. BOCQUET mais pour « les carrousels de TVA [qui] sont aujourd'hui une pratique généralisée qui coûte au moins 10 milliards d'euros chaque année à la France ». À l'occasion de leur rapport d'information du 9 octobre 2013, les députés relèvent qu' « une étude réalisée à la demande de la Commission européenne, estime la fraude totale aux prélèvements obligatoires dans

7 Circulaire du 23 janvier 2014 relative à la présentation de la loi n° 2013-1117 en date du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière

l'Union européenne à 2 000 milliards d'euros, contre 1 000 milliards antérieurement. Pour la TVA, la perte ou « VAT Gap » est chiffrée avec précision à 193 milliards d'euros par an, soit 1,5% du PIB européen. L'étude a été publiée sur le site de la Commission européenne le 20 septembre 2015. Les deux États membres où elle est estimée la plus importante sont : l'Italie (36,1 milliards d'euros par an) et la France (32,2 milliards d'euros par an). L'Allemagne (27 milliards d'euros) et le Royaume-Uni (19,5 milliards) sont en retrait. Sur ce total, les carrousels représenteraient le tiers, soit 10 milliards d'euros par an. Cette estimation est très largement supérieure à celle des 10 milliards d'euros par an au total, pour la totalité de la fraude à la TVA, encore récemment rappelée au Sénat par M. Pierre MOSCOVICI alors ministre de l'Économie et des Finances. On peut s'étonner de ce que le ministère minore ce phénomène, car cet écart de 1 à 3 ne saurait s'expliquer uniquement par des questions de méthode. Le rapport d'information relatif à la gestion et au contrôle de la TVA dénonce des outils de lutte contre la fraude à la TVA sous exploités du fait d'un cadre juridique strict et en particulier la flagrance fiscale qui vise essentiellement la mise en évidence d'activités occultes. Mais celle-ci ne se prête pas aux minorations de recettes, l'utilisation abusive d'un régime simplifié d'imposition ou la défaillance déclarative. Ainsi, l'appropriation de ces nouveaux outils par l'Administration fiscale n'est pas aisée dès lors que « ces procédés sont perçus non sans raison par l'administration comme présentant un caractère exceptionnel » et que « la retenue qui en découle, particulièrement à la DGFIP [Direction Générale des Finances Publiques], est renforcée par le cadre juridique complexe où s'inscrivent ces démarches ». L'expérience des services dédiés au contrôle fiscal affirmera ou non ce sentiment.

9. **Au-delà, c'est également la question de l'efficacité du recouvrement qui est posée.** Si la question de l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale est désormais omniprésente dans les actions répressives de l'Administration fiscale, la problématique plus générale de la prévention des défaillances des redevables reste sous-jacente. L'impératif du recouvrement des créances fiscales est incontournable et s'illustre

notamment par la responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable chargé du recouvrement au sein de la DGFIP. L'article 60 de la loi 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963 pose notamment le principe selon lequel « quel que soit le lieu où ils exercent leurs fonctions, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes [...] ». Par deux arrêtés du 19 mars et 23 juillet 2010 portant création de pôles de recouvrement spécialisé dans les services déconcentrés de la Direction Générale des Finances Publiques, la DGFIP a modifié son organisation afin de créer des postes comptables dans des structures dédiées au recouvrement spécialisé (pôle de recouvrement spécialisé ou « PRS ») afin d'engager ou poursuivre toute procédure visant au recouvrement des créances qu'il a prise en charge directement ou dont la responsabilité lui a été transférée par un autre comptable du département. Si la création de telles structures répond au besoin de l'Administration fiscale de se doter des moyens adaptés afin de mettre en œuvre les outils juridiques et mesures de recouvrement permettant de satisfaire à sa mission de recouvrement des créances fiscales, le rapport d'information n°4467 du 9 mars 2012 relatif à la gestion et au contrôle de la TVA est nuancé sur ces structures. « Les PRS sont dans l'immédiat orientés vers le recouvrement des créances des particuliers. Pour la TVA, les services territorialement compétents sont les services des impôts des entreprises (SIE) ce qui s'explique par le fait que ces derniers ont préservé toutes leurs prérogatives quant au recouvrement de la TVA. Et de souligner le constat selon lequel « les enjeux du recouvrement doivent donc être pris en compte dès les premières étapes du contrôle fiscal » tout particulièrement en matière de TVA. Cette situation ne remet pas en cause la pertinence des pôles de recouvrement forcé auxquels sont confiées « les procédures qui demandent le plus de technicité, de savoir-faire et d'investissement de la part des agents des postes comptables⁸ ».

8 BECQ L et VALES J-M., Une démarche emblématique de la mise en place de la DGFIP : la réingénierie des procédures de recouvrement forcé, Gestion et Finances publiques, n°8-9, août-septembre 2010

10. **Les droits et garanties du dirigeant-contribuable ne peuvent alors pas être ignorés.** La mise en cause d'un contribuable par l'engagement d'une procédure de rectification initiée par l'Administration fiscale est le lieu de ce que certains praticiens peignent en véritable « poker fiscal⁹ » tout particulièrement en matière de contentieux d'assiette ce que nous ne pouvons pas raisonnablement contrarier tant l'expression est parfois appropriée. Or, les droits du contribuable se sont trouvés renforcés à plusieurs reprises. Le législateur a, un temps, mobilisé son effort législatif afin d'accorder davantage de garanties aux contribuables vérifiés face à une Administration fiscale « inquisitrice ». Le sujet n'est pas nouveau et se rappelle aux lecteurs assidus régulièrement¹⁰. En matière de solidarité fiscale patrimoniale, le dirigeant comme l'Administration fiscale se trouve en situation d'apporter ou de contrarier la preuve de la responsabilité. La place de la preuve en droit fiscal est essentielle¹¹ tout particulièrement lorsque, en l'occurrence, le juge est sollicité. En la matière, la question des droits du dirigeant-contribuable est soulevée à la fois s'agissant de l'assiette de l'impôt, mais également de son recouvrement.

11. **Il faut alors considérer qu'il n'est pas envisageable d'imaginer une solidarité patrimoniale du dirigeant automatique.** À la lecture des articles L. 267 du LPF et 1745 du CGI, l'étendue de la solidarité fiscale patrimoniale légitime l'intervention du juge dès lors que la faute du dirigeant (fraude fiscale ou manquements graves et répétés aux obligations fiscales) doit être retenue par celui-ci. Cette « solidarité-responsabilité », telle qu'elle est conçue, n'a pas d'autre voie d'application que le juge. Il n'est pas concevable, dans une volonté de lutter contre la fraude fiscale, de désigner par disposition expresse un débiteur solidaire en la personne du dirigeant. Le droit spécial des sociétés organise, certes, l'étendue de la responsabilité de l'associé aux dettes

9 ANGOTTI A. et MARTINET F., Conseil d'Etat et Cour de cassation, juge de l'impôt : étude comparative (deuxième volet) – La fiscalité civile et pénale, ou la fable du chêne et du roseau, DF, n° 39, septembre 2013, 435

10 COLLIN P., Les garanties du contribuable, Les cahiers de la fonction publique, juin 2013, n°333, p. 36 et s.

11 BONNET A., La charge de la preuve en contentieux fiscal, DF, n°49, 5 décembre 2013, 535

sociales, il est utile de souligner ce qui sera répété dans notre propos, à savoir : il n'y a pas lieu de confondre la solidarité du dirigeant au passif fiscal d'une part et la responsabilité de l'associé aux dettes sociales d'autre part. Voilà en quoi réside certainement le caractère exorbitant de ces deux textes : leur champ d'application très large qui motive l'intervention du juge et donc des difficultés qui relèvent tant du contentieux d'assiette que du recouvrement.

12. Les droits et garanties du contribuable-dirigeant dont la solidarité est recherchée doivent être préservés. Il est clair que la solidarité fiscale du dirigeant prévue expressément par l'article L. 267 du LPF porte en son sein l'intervention du juge puisque cette solidarité est, littéralement, causale entre un manquement ou une fraude d'une part et l'impossibilité de recouvrer le passif fiscal d'autre part. Au milieu se situe, et c'est ce que le juge est amené à relever, la responsabilité du dirigeant dans le passif fiscal. Aussi, s'agissant des conséquences (éventuelles, car non automatiques, concernant la solidarité prévue par l'article 1745 du CGI) d'une condamnation pour fraude fiscale, deux auteurs¹² soulignent conjointement à juste titre que « seul le respect du concept d'infraction permet d'interposer un arrière de droit entre une Administration fiscale justicière et le contribuable ». Et, « à cette fin, la doctrine a d'ores et déjà émis comme solution de bon sens l'instauration d'un sursis à statuer automatique dans le cadre de la procédure pénale dans l'attente de la décision du juge de l'impôt, sorte de prévalence du fiscal sur le pénal ou tout au moins la prise en considération par le juge pénal de la décision du juge de l'impôt¹³ ». Mais tel n'est à ce jour pas le cas tandis que « les redevables solidaires avec le contribuable du paiement de l'impôt, que ce soit en vertu d'une disposition légale ou d'une décision de justice, ont qualité pour contester le principe ou la quotité, alors même que le redevable légal de l'impôt s'abstiendrait de

12 ANGOTTI A. et MARTINET F., Conseil d'Etat et Cour de cassation, juge de l'impôt : étude comparative (troisième volet) – La fiscalité civile et pénale, ou la fable du chêne et du roseau, RF, n° 40, octobre 2013, 454

13 Idem.

toute contestation¹⁴ ». Cet écueil représente à ce jour une faille béante dans le volet pénal de la solidarité fiscale patrimoniale du dirigeant du point de vue des garanties du contribuable alors même que la solidarité fiscale pénale patrimoniale « n'a pas la nature d'une peine et ne nécessite donc pas d'être motivée¹⁵ ».

Le principe du contradictoire (en particulier dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire) doit retrouver une place adaptée dans la mise en œuvre de la solidarité du dirigeant au passif fiscal.

13. Le mécanisme de la solidarité au cœur du droit fiscal : de la solidarité à la solidarité fiscale du dirigeant au passif fiscal. D'une manière générale, la solidarité peut s'entendre dans un double sens : tout d'abord en référence à la solidarité nationale ou familiale avec comme notion sous-jacente celle de l'entraide puis également dans un rapport d'obligation entre un débiteur et son/ses créanciers. Les pères du Code civil de 1804 ont attribué une place de choix à la solidarité parmi les dispositions organisant les obligations (C. civ. art 1197 et s.). Les contemporains de l'après-guerre s'appuient sur la solidarité pour renouveler les grands principes des droits fondamentaux : « La Nation proclame la solidarité et l'égalité de tous les Français devant les charges qui résultent des calamités nationales¹⁶ ». La question de la solidarité et de l'impôt n'est pas récente. Elle reste pourtant discutée. D'ailleurs, on peut citer ici la critique du principe de l'égalité devant l'impôt portée par un illustre auteur et sa substitution par le principe de solidarité¹⁷. La solidarité occupe et préoccupe donc la fiscalité autant dire l'impôt. L'impôt est d'abord prétexte à la solidarité dès que l'on entend par prétexte la raison invoquée, mise en avant, pour cacher le vrai motif d'une action. Ici, il prend le terme de « principe » puisque le principe de solidarité à l'impôt renvoie tout d'abord à la notion de communauté d'intérêts. On retrouve cette « communauté d'intérêts » à la fois au

14 ARGENTIERI L., La solidarité en matière fiscale : vers la fin de l'exorbitance du droit fiscal ?, La revue du Trésor, n°10, octobre 2006

15 Ibid.

16 Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 al. 12

17 LAVIGNE P., La solidarité devant l'impôt, Revue de Science et législation financière, 1958, p.66 et s.

plan national et familial. L'impôt peut être invoqué pour servir la solidarité nationale. Le principe général est posé par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 prévoit que « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. » Ce principe est renouvelé à l'occasion du préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 al. 12. : « La Nation proclame la solidarité et l'égalité de tous les Français devant les charges qui résultent des calamités nationales. » Nul doute que l'impôt soit « un instrument de réalisation de l'intérêt général et de solidarité¹⁸ ». Citons deux exemples. Le premier est l'impôt de solidarité nationale de 1945 et le second vise l'impôt « sécheresse » de 1976. Ici, la solidarité guide l'impôt. L'impôt de solidarité nationale forme un exemple significatif. À la sortie de la Seconde Guerre mondiale, le Conseil de la résistance s'attèle à remettre sur pieds les pouvoirs régaliens de l'État français. Les caisses de l'État sont vides, l'économie exsangue et les Français, jusqu'alors divisés, à nouveau réunis, mais avec les plaies de quatre années d'occupation entre Résistance et collaboration. Dans ce contexte, l'ordonnance n° 45-1820 du 15 août 1945 institue un impôt de solidarité nationale. A cette occasion, René PLEVEN, alors ministre des Finances du gouvernement marque les esprits : « J'ai dit que l'impôt serait difficile à établir. Je sais qu'il demandera aux Administrations financières chargées de l'asseoir et de le percevoir, et surtout aux contribuables, des préoccupations, des soucis, des sacrifices supplémentaires. Mais à ceux qui seraient tentés de se laisser aller à la mauvaise humeur, je rappellerai simplement ceci : tout Français qui finit cette guerre avec ses bras, sa santé et sa liberté est un privilégié ; tout Français qui a pu conserver, au cœur de cette tourmente, une parcelle de ses biens jadis, de ses épargnes, de son patrimoine, est un favorisé du destin¹⁹ ». La citation est d'ailleurs soulignée dans le chapeau de la déclaration idoine à

18 BOUVIER M., Le Monde, 14/10/2013

19 Déclaration du ministre des Finances à la deuxième séance de l'Assemblée nationale du 29 mars 1945

déposer. Un auteur²⁰ rappelle à ce titre que : « Ce prélèvement extraordinaire, qui porte à la fois sur le patrimoine et sur l'enrichissement (réalisé entre le 1er janvier 1940 et le 4 juin 1945), est payable en plusieurs échéances. Ses taux sont fortement progressifs : la fraction du patrimoine supérieure à 300 millions de francs est taxée à hauteur de 20% tandis que les enrichissements supérieurs à 5 millions de francs sont purement et simplement confisqués par un taux d'imposition égal à 100%. Comme pour les profits illicites, ce prélèvement est une mesure exceptionnelle et ponctuelle. L'impôt est utilisé pour renforcer la cohésion nationale et sanctionner ceux qui ont tiré profit de la période d'Occupation. » Un second exemple, plus récent, est illustré avec « l'impôt sécheresse » lorsqu'en 1976, le déficit de précipitation de l'hiver et une sécheresse précoce dès le printemps pèse sur la production agricole et embrase les forêts. En juin 1976, il fait en moyenne 34° à Paris. Fin août, le gouvernement confirme l'annonce du Président de la République. Une aide exceptionnelle est immédiatement accordée aux éleveurs et financée par un impôt exceptionnel qui trouve sa traduction dans la loi de finances rectificative pour 1976²¹ qui prévoit : une majoration exceptionnelle à l'impôt sur le revenu dont le paiement pouvait prendre la forme d'une souscription à un emprunt libératoire, une contribution exceptionnelle à la charge de certains exploitants agricoles dont les recettes étaient supérieures à 800 000 F et une contribution exceptionnelle à la charge des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés. Depuis, la question d'un impôt « sécheresse » s'est à nouveau posé en 2011 sans traduction effective au plan fiscal. Les conséquences étaient moindres par rapport à 1976. L'impôt, prétexte à la solidarité, présente un caractère exceptionnel, soit par son fait générateur (calamité nationale) soit, plus récemment, par son caractère ponctuel. C'est le cas en 2012 avec la Contribution exceptionnelle sur la fortune²². Si l'impôt se mêle à la solidarité nationale ce n'est qu'en confortant des motivations qui le dépassent (calamité nationale, répartition des charges publiques entre concitoyens). Le publiciste y trouve satisfaction

20 DELALANDE N., Les batailles de l'impôt, Consentement et résistances de 1789 à nos jours, 2014

21 L. n° 76-978 du 29 octobre 1976

22 L. n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012

ce qui, pour le privatiste n'est pas forcément la première chose à laquelle il peut venir à penser lorsqu'il s'agit de traiter de la solidarité à l'impôt. Pourtant, il existe des solidarités à l'impôt qui trouvent leur origine non seulement pour satisfaire un objectif de recouvrement, mais pour prolonger en quelque sorte les relations d'obligations civiles familiales. L'impôt « solidaire » ne trouve pas à s'appliquer exclusivement au plan national. On trouve également sa trace dans les relations familiales, toutes les fois où des liens juridiques d'obligations sont noués. C'est le cas pour les couples, mais également entre générations. L'impôt trouve ainsi sa place parmi les rapports civils. D'ailleurs quoi de très étonnant alors que la solidarité est une notion civile. Ainsi, il faut concevoir la solidarité aux impôts comme conforme aux usages dès lors qu'elle prolonge les usages sociaux en matière de solidarité. Deux exemples nous permettent d'illustrer cette situation. La solidarité fiscale prolonge la solidarité dans le couple. La solidarité fiscale vient s'immiscer dans le couple. Ainsi, au plan civil, les rapports entre époux sont marqués notamment par la contribution des époux aux charges du mariage²³ ainsi que l'obligation de vie commune entre époux²⁴ ce qui est également le cas pour les partenaires de Pacs²⁵. On ne s'étonne pas qu'en matière d'impôt, les époux comme les partenaires de Pacs soient soumis à une imposition commune²⁶ laquelle trouve également ses effets dans la solidarité au paiement de l'impôt sur les revenus et la taxe d'habitation²⁷, mais également en matière de solidarité au paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune²⁸. La responsabilité solidaire, prévue par les articles 1691 bis du CGI et 1723 ter 00-B du CGI supposent qu'il y ait mariage ou conclusion d'un pacte civil de solidarité (PACS). Les personnes concernées par le principe de solidarité fiscale sont donc les époux, quel que soit leur régime matrimonial (la solidarité à l'impôt accompagne donc les règles impératives du mariage) et les partenaires liés par un PACS. Il s'agit là d'une solidarité à l'impôt liée à la communauté de vie au même titre que

23 C. civ., art. 214

24 C. civ., art. 215

25 C. civ., art. 515-4

26 CGI, art. 6

27 CGI, art. 1691 bis

28 CGI, art. 1723 ter-00 B

d'autres obligations impératives. Cette solidarité fiscale s'applique également pendant l'instance de divorce, après le divorce et en cas de rupture de la vie commune, s'il reste des sommes à payer au titre de l'imposition commune. Depuis le 1er janvier 2008, chacun des époux ou des partenaires liés par un PACS dont la responsabilité est mise en jeu peut adresser à l'administration une demande en décharge de son obligation légale de paiement, conformément aux dispositions du II de l'article 1691 bis du CGI, issues de l'article 9 de la loi de finances pour 2008. Par ailleurs, si la décharge de responsabilité solidaire lui a été accordée, il peut également, en application de l'article 1691 bis III du CGI présenter une demande de remise gracieuse de la fraction d'impositions restant à sa charge. Enfin, en cas de rejet de sa demande de décharge de responsabilité solidaire, chacun des époux en situation de gêne ou d'indigence peut également présenter une demande de remise gracieuse de la totalité des impositions en application de l'article L. 247 du LPF. Seules les personnes divorcées ou séparées peuvent introduire une demande de décharge de responsabilité solidaire en application du II de l'article 1691 bis du CGI. En résumé, ici, la solidarité à l'impôt cesse le plus aisément, avec la rupture de la vie commune laquelle traduit matériellement et civilement le plus souvent la fin des obligations nées du mariage. Ainsi, le Code civil n'oublie pas les descendants avec notamment l'obligation alimentaire entre ascendants et descendants sans distinction (C. civ. art. 205, 206²⁹). L'article 1682 du CGI prévoit que « le rôle, régulièrement mis en recouvrement, est exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais contre ses représentants ou ayants cause. » Le régime de solidarité qui en résulte concerne les représentants du contribuable (tuteur, administrateur des biens d'un mineur), mais surtout doit-on penser à ses ayants cause (héritiers et légataires). Les ayants cause sont responsables des impositions du contribuable décédé en tant que continuateurs de la personne du défunt, mais aussi en tant que tiers détenteurs de biens lui ayant appartenu. Ils peuvent donc être poursuivis, soit personnellement sur

29 Il s'agit de textes entrés en vigueur en 1919 : à l'origine la question affecte particulièrement les parents et beaux-parents vis à vis des veuves ce qui à l'heure actuelle n'est plus du tout le cas voire même l'inverse

l'ensemble de leurs biens, mais jusqu'à concurrence de leur part contributive dans les charges successorales, soit, réellement, dans les conditions fixées à l'article L.262 du LPF. En l'occurrence, s'agissant de l'impôt, il faut souligner que la solidarité des ascendants envers leurs ayants cause est, en matière d'impôt, à sens unique. C'est tout autant flagrant en matière de succession, car les descendants sont contraints à une solidarité aux droits de succession entre eux (de leurs parents) en qualité d'héritiers (CGI, art. 1709) : « Les droits des déclarations des mutations par décès sont payés par les héritiers, donataires ou légataires. Les cohéritiers, à l'exception de ceux exonérés de droits de mutation par décès, sont solidaires. » Dès lors que le conjoint survivant est exonéré (depuis 2007 avec la loi TEPA³⁰), il est de facto exclu du champ d'application de la solidarité ce qui, par contre, renforce mathématiquement celle entre héritiers. Les droits des héritiers n'en sont pas moins défendus par la jurisprudence (Cour de cassation) quant à l'action de l'administration : la solidarité contraint l'Administration fiscale à mener le contradictoire avec chacun des héritiers solidaires³¹. La solidarité n'est pas seulement un prétexte à la solidarité fiscale, mais également une « raison » de l'impôt. L'autre aspect de la solidarité se révèle lorsque celle-ci devient la raison qui explique et justifie l'impôt que celui-ci soit supporté par une autre personne que celle du redevable. La solidarité fiscale s'imisce également dans la fratrie lors des successions avec une solidarité fiscale des héritiers et ayants droit entre eux. Le mécanisme de la solidarité fiscale permet alors à l'administration de prévoir la désignation soit de manière automatique soit par décision du juge, la désignation d'un codébiteur solidaire au passif fiscal. On doit alors désigner selon que la solidarité fiscale soit expresse, c'est-à-dire prévue par un texte encadrant l'impôt visé et les conditions de mise en œuvre soit que la solidarité fiscale soit patrimoniale, c'est à dire sans autres limites que l'importance du passif fiscal toutes impositions confondues, et alors cette solidarité fiscale patrimoniale repose, à ce jour, sur la démonstration d'une faute et donc l'intervention du juge.

30 L. n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat

31 Cass. com., 18 novembre 2008, n°07-19762 ; Cass. com., 7 avril 2010, n°09-14516

14. **La solidarité fiscale par disposition expresse de la loi fiscale offre plusieurs illustrations.** Les dispositions du CGI prévoient trois cas de responsabilité solidaire pour le paiement des impôts directs, à la charge respectivement du cessionnaire d'un fonds de commerce, du cessionnaire d'une entreprise non commerciale et du propriétaire non exploitant de fonds de commerce. Le 1 de l'article 1684 du CGI vise les cas de cession d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière. Le 2 de l'article 1684 du CGI vise les cas de cession à titre onéreux soit d'une charge ou d'un office, soit d'une entreprise libérale ou du droit d'exercer une profession non commerciale. Dans les deux cas, le successeur du contribuable peut être rendu responsable solidairement avec son prédécesseur du paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux bénéfices réalisés par ce dernier pendant l'année de la cession jusqu'au jour de celle-ci ainsi qu'aux bénéfices de l'année précédente lorsque, la cession étant intervenue pendant le délai normal de déclaration, ces bénéfices n'ont pas été déclarés avant la date de la cession. Le 3 de l'article 1684 établit un régime de solidarité entre le propriétaire d'un fonds de commerce et l'exploitant de l'entreprise. D'autre part, le Code général des impôts prévoit un régime de responsabilité solidaire applicable au recouvrement de certains impôts directs dus par les locataires au moment de quitter les lieux. Il s'agit de la solidarité du propriétaire de ces logements ou locaux donnés en location. En vertu des articles 1686 et 1687 du CGI, les propriétaires et, à leur place, les principaux locataires, peuvent être tenus d'acquitter la taxe d'habitation ou la cotisation foncière des entreprises dues par les locataires qui ont déménagé. Les textes opèrent la distinction entre les locations ordinaires et les locations meublées (synonyme de local loué en garni). Les propriétaires peuvent dégager leur responsabilité et, à leur place, les principaux locataires, qui ont informé, dans le délai prescrit par les textes, le comptable des finances publiques du déménagement de leur locataire. Toutefois, en matière de location meublée, d'une part, et en matière de cotisation foncière des entreprises, d'autre part, les propriétaires et principaux locataires ne peuvent s'exonérer de leur responsabilité par ce moyen. L'article 1688 du CGI fixe la responsabilité des loueurs de bureaux meublés en matière de paiement des impôts dus par leurs locataires, qui

doivent verser au Trésor à ce titre, par l'intermédiaire du propriétaire, une consignation correspondant à 25 % du prix de la location. Ici, la solidarité trouve sa raison dès lors que la solidarité à l'impôt s'imisce dans les liens issus d'une opération qui constitue son fait générateur. Face à un redevable défaillant, la solidarité est employée au service de l'impôt au détriment d'un tiers, mais pas n'importe lequel : celui partie prenante au fait générateur. Ainsi, le lien contractuel (entre cédant et cessionnaire ou entre bailleur et locataire) est, sans le dire, le trait d'union entre solidarité et impôt. On trouve ainsi une similitude avec ce qui a été évoqué à l'occasion de la solidarité à l'impôt et l'entraide familiale. Néanmoins, il s'agit ici d'un lien pécuniaire, contractuel étranger à toute « entraide » née des habitudes sociales et traduites civilement.

15. La solidarité à l'impôt n'est pas toujours automatique. Deux actions permettent à l'impôt d'être recouvré auprès d'un tiers mettant ainsi en œuvre le mécanisme de la solidarité civile appliquée à l'impôt. L'action devant le juge de la responsabilité est prévue à l'article L. 267 du LPF (manquements graves et répétés ou manœuvres frauduleuses). Il s'agit d'une action à vocation patrimoniale : la solidarité fait ici le lien entre l'impôt du redevable et la responsabilité du coobligé. La procédure prévue à l'article L. 267 du LPF permet, à certaines conditions, de rendre les dirigeants solidairement responsables du paiement de l'impôt dû par les personnes morales ou groupements qu'ils dirigent. Il s'agit d'une action d'ordre patrimonial, propre au droit fiscal, indépendante des procédures qui relèvent des dispositions pénales, civiles ou commerciales. En cas de mise en œuvre des dispositions légales, le texte donne au Trésor public une garantie de paiement au moyen de la solidarité du coobligé, sans que la décision de justice ne fasse naître une nouvelle créance. Il n'y a donc pas novation et substitution d'un débiteur à un autre au sens de l'article 1271 du Code civil. Une autre action est possible devant le juge répressif et prévu par l'article 1745 du CGI. En vertu de l'article 1745 du CGI, en effet, tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive prononcée en application des articles 1741 (délit général de fraude fiscale) et

suivants du CGI, peuvent³² être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes. Les articles 1741 et suivants du CGI définissent la plupart des délits fiscaux. Parmi ces textes répressifs, les plus fréquemment utilisés sont l'article 1741 du CGI, réprimant le délit général de fraude fiscale et l'article 1743-1° du CGI qui punit l'omission d'écritures comptables et la passation d'écritures inexactes ou fictives. Certaines infractions fiscales, telles que, par exemple, le délit d'escroquerie en matière de TVA, sont visées directement par une disposition spécifique du Code pénal (article 313-1) sans pour autant prévoir, dans ce dernier cas, la solidarité du condamné. Les peines sanctionnant le délit de fraude fiscale comportent, le cas échéant, à côté de peines principales, des peines dites complémentaires et accessoires, mais la solidarité de l'article 1745 du CGI est une mesure distincte, sur laquelle le juge est appelé à statuer, à condition qu'elle soit expressément demandée par l'administration. Le juge répressif en effet, apprécie souverainement s'il y a lieu de mettre à la charge de la personne condamnée l'obligation solidaire pour le paiement des droits fraudés et des pénalités. Cette mesure est donc à la fois distincte et indissociable de la procédure réprimant la fraude fiscale. On observe alors que la solidarité est transversale au droit fiscal et *a fortiori* à l'impôt. La solidarité officie telle une fonction multiple où se côtoie sous le même terme à la fois une solidarité à l'impôt face aux « calamités nationales », mais également une solidarité « forcée » dont le seul objectif est le recouvrement et la pérennité de l'impôt à laquelle elle profite. On se situe bien dans un rapport direct entre solidarité et impôt et donc dès lors que la « fonction » désigne le rôle joué par un élément dans un ensemble, l'ensemble est alternativement formé par l'impôt ou la solidarité selon la finalité visée. La question alimente également celle de la place du droit fiscal dans notre ensemble de règles. Si l'autonomie du droit fiscal s'est révélée une « tarte à la crème » comme le soulignait M. COZIAN, pourquoi ne pas invoquer une certaine « souveraineté » de

³² Il faut souligner qu'il n'y a aucune automaticité dans son application

l'impôt³³ dont la solidarité³⁴ participe à démontrer l'exclusivité des règles fiscales et leur indépendance face aux dispositions civiles, commerciales ou pénales.

16. **La solidarité fiscale est d'essence civile avec pour origine la notion de dommage et de responsabilité.** La solidarité, comme la responsabilité, trouvent leurs sources dans les dispositions civiles de notre droit. Ainsi, l'article 1200 du Code civil avant la réforme du droit des contrats posait déjà le principe selon lequel « il y a solidarité de la part des débiteurs, lorsqu'ils sont obligés à une même chose, de manière que chacun puisse être contraint pour la totalité, et que le paiement fait par un seul libère les autres envers le créancier. » La solidarité ne se confond pas pour autant avec la responsabilité même si dans le langage courant les deux s'associent régulièrement. Si la solidarité va de pair avec la notion de débiteur, la responsabilité va de pair avec la notion de faute. Ainsi, l'article 1382 du Code civil impose à chacun que « tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé à le réparer ». Ainsi, solidarité, débiteur, responsabilité et faute s'associent pour construire ce qui aujourd'hui constitue la solidarité fiscale patrimoniale du dirigeant au passif fiscal. On pourrait alors penser que la responsabilité civile suffit à ouvrir la faculté, pour l'administration, de réclamer devant le juge la réparation du préjudice qui consisterait dans le défaut de recouvrement d'un passif fiscal. Or tel n'est pas le cas. S'il s'agit sans en douter d'une action en responsabilité civile, l'action menée, par l'Administration fiscale, sur le fondement de l'article 1382 du Code civil, relève d'un intérêt avant tout pratique dès lors que sa mise en œuvre est réalisée dans le cadre de sinistres qui sont ponctuellement constatés dans l'action en recouvrement conduite par le réseau comptable, du fait exclusif de la faute démontrée dans l'action d'un interlocuteur du Trésor public, en général un professionnel du droit agissant en qualité de professionnel assermenté tel que les notaires, mandataires de justice, séquestres juridiques, huissiers de justice, avocats... À chaque constatation d'une faute professionnelle dont l'un ou l'autre de ces professionnels du droit peut se rendre responsable et ayant pour

³³ Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 al. 12

³⁴ Ici sont visées ses formes d'expression juridiques en particulier fiscales

conséquence une perte sèche essuyée par le Trésor public, et à cet égard les exemples sont nombreux, il peut s'agir de dividendes attribués à des créanciers chirographaires au mépris d'une opposition effectuée par le créancier privilégié, d'une carence dans l'exécution d'une mesure de poursuite ayant conduit à un dessaisissement de fonds au bénéfice de créanciers intervenant postérieurement... Alors le créancier lésé dans ses intérêts, en l'occurrence le Trésor public, dispose du recours de l'engagement de la responsabilité civile du professionnel sur le fondement de l'article 1382 du Code civil, et ce, dans l'optique d'obtenir réparation de son préjudice à due concurrence, par sa condamnation personnelle. Cette action suppose la démonstration d'une faute et d'un préjudice chiffrable qui doit s'appuyer sur des faits objectifs constatés en particulier par le droit de communication. La nature juridique de cette action en réparation civile doit être distinguée de toute finalité répressive qui ne saurait être engagée qu'en présence de faits relevant d'une qualification pénale ou d'une faute relevant de l'action en solidarité.

17. La solidarité du dirigeant au passif fiscal et la réforme du droit des obligations.

Discuter de la solidarité de manière générale et plus particulièrement s'agissant du dirigeant d'une personne morale, appelle à mobiliser et faire référence à des notions tirées du droit des obligations. Il en est ainsi bien entendu de l'obligation solidaire en premier lieu mais également de la représentation dont nous ne manquerons pas de rappeler les contours dès le début de notre propos. La délégation tient aussi une place significative notamment pour ses effets en terme de responsabilité. Ces notions, au-delà du vocabulaire, nous renvoient à l'impérieuse nécessité de procéder à la qualification juridique. Or, ces notions, inscrites depuis la rédaction du Code civil des français, sont (comme toutes celles relatives au droit des obligations) en pleine mutation³⁵. L'ordonnance du 10 février 2016³⁶ concrétise des années de débats³⁷ pour faire évoluer

35 MOLFESSION N., Droit des contrats : Que vive la réforme, JCP, n°7, 2016, 180

36 Ord. n°2016-131 du 10 février 2016 portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations ; ROBINEAU S., La réforme du droit des contrats, RLDA,

notre droit des obligations, en adapter le périmètre, clarifier les définitions et intégrer le produit des efforts prétoriens en la matière. Malgré beaucoup de débats³⁸, la doctrine salue ces évolutions³⁹. Nous aborderons les points relatifs à notre propos.

18. La solidarité fiscale se décline selon qu'elle soit prévue par une disposition de la loi ou qu'elle soit décidée par le juge comme la solidarité des articles L. 267 du LPF et 1745 du CGI. L'intervention du juge est prévue par les textes dès lors que, quelle que soit la cause de la solidarité, celle-ci ne se présume pas⁴⁰ sauf à être de plein droit, mais là encore la loi le prévoit. Tel est le cas en matière de fiscalité. Et comme le relève un auteur sur cette question « outre la défaillance du redevable principal, la qualité de redevable solidaire tient à la validité du lien de solidarité. Or, conformément aux dispositions de l'article 1202 du Code civil, la solidarité en matière fiscale ne peut être mise en œuvre qu'en vertu de stipulations expresses, légales ou contractuelles. Les tiers sont alors obligés, avec le redevable principal, envers l'État au paiement solidaire d'une dette fiscale sans qu'une quelconque intervention du juge ne soit nécessairement requise pour prononcer la responsabilité⁴¹ ». Cet état désigne les solidarités fiscales par détermination de la loi ou ce que l'on peut également nommer de solidarité fiscale par disposition expresse. A contrario, on trouve les solidarités fiscales par décision du juge,

mai 2016 ; LEVENEUR L., Présentation générale de la réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations, CCC n°5, mai 2016, dossier 2

37 Association Henri Capitant : une Commission d'universitaires dirigée par le Professeur Pierre Catala a, conformément au vœu émis par le Président de la République Jacques Chirac lors des célébrations du bicentenaire du Code civil le 11 mars 2004, élaboré un avant-projet de réforme du Livre III du Titre III du Code civil ("Des contrats ou des obligations conventionnelles en général"). <http://www.henricapitant.org/node/73> ; MOLFESSIS N., Droit des contrats : Que vive la réforme, JCP, n°7, 180

38 MEUNIER G., Droit des contrats : les enjeux d'une réforme, Dalloz, 2016, p.416

39 GUIOMARD P., Les nouveautés de la réforme du droit des obligations, Dalloz act., 15 févr. 2016 ; MAINGUY D., Réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations, JCP A, n°7, 2016, act. 151

40 C. civ., art. 1202 : « La solidarité ne se présume point ; il faut qu'elle soit expressément stipulée. Cette règle ne cesse que dans les cas où la solidarité a lieu de plein droit, en vertu d'une disposition de la loi. »

41 ARGENTIERI L., La solidarité en matière fiscale : vers la fin de l'exorbitance du droit fiscal ?, La revue du Trésor, octobre 2006, n°10

dont la solidarité fiscale patrimoniale du dirigeant au passif fiscal, qu'elle soit prononcée au visa de l'article L.267 du LPF ou de l'article 1745 du CGI. Le professeur ANCEL soulignait d'ailleurs que « Pothier estimait déjà qu'il est de l'intérêt de tous et de chacun que le fisc soit le plus riche possible pour soutenir les charges de l'État⁴² ». C'est pourquoi, nous rappelle à juste titre un auteur, « les outils de l'Administration qui ne nécessitent pas l'intervention d'une décision de justice se révèlent être particulièrement nombreux au point qu'ils semblent constituer la règle⁴³ ». Et pourtant, la solidarité fiscale patrimoniale du dirigeant au passif fiscal se distingue manifestement. Son caractère exorbitant, souvent souligné, s'expliquerait-elle également par son défaut d'automaticité ? Assurément non.

19. **La solidarité fiscale suspendue à l'intervention du juge n'est pas sans poser un certain nombre de difficultés théoriques et pratiques.** Dès lors qu'il est régulièrement rappelé par les juges, et ce de manière incontestable, que la solidarité fiscale patrimoniale prévue à l'article L. 267 du LPF et celle prévue à l'article 1745 du CGI n'ont ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur, les deux textes ne sont pas exclusifs l'un de l'autre. En d'autres termes, l'Administration fiscale est tout à fait en droit de réclamer devant chacun des juges compétents la solidarité fiscale patrimoniale d'un même dirigeant sur le fondement de l'article L.267 du LPF auprès du juge de la responsabilité et sur la base de l'article 1745 du CGI auprès du juge pénal. Mais tel n'est pas le cas dès lors que l'administration se cantonne soit à demander auprès du juge civil la solidarité du dirigeant soit à demander au juge pénal que sa condamnation pour fraude fiscale s'accompagne de la solidarité du prévenu au passif fiscal. Notre propos tend à démontrer que de très nombreuses affaires entrent à la fois dans le champ d'application de la solidarité de l'article L. 267 du LPF et de la solidarité de l'article 1745 du CGI. Mais cette situation ne doit pas occulter le fait qu'à ce jour, la solidarité fiscale patrimoniale n'est pas la principale action en recouvrement mise en mouvement par

42 ANCEL P., Privilèges du Trésor, J-Cl. Procédures fiscales, fasc. 580, 2/1994, n°1

43 CHASTAGNARET M., De la responsabilité fiscale. Responsabilité de l'Administration et responsabilité solidaire des tiers, Aix en Provence, PUAM, 2003, p. 324

l'Administration fiscale en la personne de l'agent comptable chargé du recouvrement. En effet, les intérêts du Trésor public sont protégés au point que celui-ci dispose de nombreux outils, autant d'action en recouvrement, pour garantir le paiement des créances fiscales qu'il détient sur les redevables : avis à tiers détenteurs, hypothèques légales ou judiciaires, saisies... Ces mesures de recouvrement sont d'ailleurs bien plus employées que l'action en solidarité qui représente en terme quantitatif un nombre marginal d'affaires. La concurrence des mesures de recouvrement « traditionnelles » est rude, car plus facile à mettre en œuvre réservant aux actions en solidarité la place de mesure de dernier recours alors que l'un comme l'autre réclament de mobiliser un temps à la mesure de la procédure judiciaire qui la met en œuvre. La place du juge de l'impôt illustre le paradoxe de l'action en solidarité dont dispose l'administration. Soit la solidarité est recherchée devant le juge civil alors le dirigeant dispose, dans un cadre rigoureux, de la faculté de demander et d'obtenir un sursis à statuer auprès du juge de l'impôt quant aux impositions mises à la charge du redevable légal en l'occurrence la société soit ce sursis est absent toutes les fois où l'Administration fiscale demande que la condamnation pour fraude fiscale s'accompagne de la solidarité du prévenu. S'il fut une époque où la solidarité fiscale patrimoniale du dirigeant était recherchée à la fois sur le fondement de l'article L.267 du LPF et sur l'article 1745 du CGI, tel n'est plus le cas depuis une dizaine d'années. Compte tenu de l'impératif budgétaire, il est désormais établi que les enjeux guident les moyens mobilisés par l'Administration fiscale. Dans sa mission de recouvrement des créances fiscales, l'Administration fiscale arbitre selon les situations. Le quantum de droits à recouvrer est un premier indicateur quant à l'opportunité de rechercher la solidarité du dirigeant. Comme nous le verrons dans notre propos, la solvabilité de ce dernier n'est pas non plus ignorée notamment devant le juge de la responsabilité. Enfin, quand bien même les conditions relatives au quantum des droits et à la solvabilité du dirigeant sont réunies, les exceptions sont nombreuses. Malgré tout, l'office du juge est une sanction incontournable qui engage l'administration dans un effort de sélection et de rigueur des dossiers. Dès lors, les dossiers où la solidarité du dirigeant est prononcée sont marginaux dans le contentieux fiscal du

recouvrement. Dès lors, il est clairement affirmé que la solidarité fiscale patrimoniale ne forme pas une mesure de recouvrement de premier plan. Complexe, hasardeuse, chronophage, source d'écueils tant pour l'Administration fiscale que pour le dirigeant, la solidarité fiscale patrimoniale des articles L.267 du LPF ou 1745 du CGI n'a pas évolué depuis leur introduction respective par le législateur il y a plusieurs décennies⁴⁴.

20. **La comparaison avec la solidarité fiscale du dirigeant en droit étranger apporte un éclairage utile.** À l'occasion de nos travaux, nous avons interrogé 29 administrations fiscales étrangères afin d'obtenir l'état de la législation en matière de solidarité du dirigeant au passif fiscal. Parmi elles, 9 ont répondu dont 8 font état d'un droit fiscal où la solidarité tient lieu de sanction administrative. Les exemples de la Belgique et du Canada permettent une comparaison pertinente avec l'état de notre droit en la matière.

21. **Le cas de la Belgique.** La proximité juridique du droit français et belge pour des raisons sur lesquelles il n'y a pas lieu d'apporter de précisions offre une comparaison qui suscite l'intérêt. La solidarité des dirigeants ne s'éloigne d'ailleurs pas de la notion de responsabilité telle qu'on la connaît en France. Deux volets permettent d'illustrer cette comparaison : celui de la responsabilité des administrateurs d'une société (tant dans sa dimension civile que pénale) et en particulier celui de la responsabilité des administrateurs d'une association sans but lucratif (ASBL) au passif fiscal.

22. **La responsabilité des administrateurs d'une société au passif fiscal.** En droit belge, au plan civil, cette solidarité est prévue à l'article 1382 du Code civil belge. Les dispositions de l'article 61 du Code des sociétés (belge) pose le principe de l'immunité des organes de direction (administrateurs) lesquels « ne contractent aucune responsabilité personnelle relative aux engagements de la société ». Dès lors, l'Administration fiscale belge, à l'image de l'ensemble des créanciers de la société, serait trop souvent démunie face à l'impécuniosité des relictaires. La législation belge ouvre

44 L'article L. 267 du LPF a été introduit à l'occasion de la Loi n°80-30 du 18 janvier 1980 et les dispositions originales de l'article 1745 a été introduit à l'occasion de la loi n°59-1472 du 28 décembre 1959

la faculté, tout particulièrement au fisc, de poursuivre son action de recouvrement auprès des dirigeants, désignés par le terme "administrateurs". Parmi les textes à l'origine de la responsabilité civile des administrateurs en matière fiscale, il y a lieu de relever l'article 528 du Code des sociétés belge qui dispose que "les administrateurs sont solidairement responsables, soit envers la société, soit envers les tiers, de tous dommages et intérêts résultant d'infractions aux dispositions du présent code ou des statuts sociaux." Ce texte pose le principe d'une présomption de responsabilité des dirigeants. En pratique, dès lors qu'il est admis "que toute infraction aux dispositions du droit comptable commise dans l'établissement des acomptes annuels -insuffisance des amortissements, défaut de provisions, surévaluation d'actifs, absence de mention de sûretés données au profit de tiers, etc.- constitue une violation au Code des sociétés⁴⁵", l'Administration fiscale rencontre de nombreuses situations de rectification susceptible d'engager la solidarité du dirigeant. L'action du fisc reste néanmoins suspendue à la démonstration d'un dommage ce qui nous renvoie aux dispositions de l'article 1382 du Code civil (belge). Ainsi, à ce titre, un auteur souligne la position du juge belge lequel admet « que le défaut de versement des sommes retenues sur les rémunérations au titre du précompte professionnel constituait une faute aquilienne engageant la responsabilité des administrateurs en tant que violation d'une obligation légale déterminée⁴⁶ » alors que les administrateurs ne sont pas désignés par la loi comme débiteur ou redevable de précompte professionnel ce qui anime la critique de la doctrine belge sur cette question. Il est intéressant, comme le rappelle cet auteur, de relever que le juge a eu l'occasion de conclure à « la responsabilité des administrateurs au motif que le non-respect d'une norme de droit essentielle connue de chaque dirigeant, telle que l'obligation de retenir et de reverser le précompte professionnel au Trésor, représentait, dans leur chef, un manquement à une norme de comportement

45 DELVAUX M.-A., Les responsabilités des fondateurs, administrateurs et gérants des s.a.,s.p.r.l et s.c.r.l., Droit des sociétés commerciales, t.1, 2006-2007, Bruxelles, Kluwer, p.777; GOFFIN J-F. et DE SAUVAGE G, La responsabilité des dirigeants de société en matière fiscale, Revue Générale du Contentieux Fiscal, 2008/5, p.355-377

46 GOFFIN J-F. et DE SAUVAGE, op. cit.

prudent et diligent⁴⁷ ». Dans ce sens, d'autres motifs avancés par le juge méritent à notre sens une attention particulière. Le juge belge a ainsi pu retenir que « le retard de versement du précompte professionnel s'étend sur une période de presque vingt mois. Au cours de cette période, la société est restée active ; elle a poursuivi son activité et a versé les rémunérations sur lesquelles le précompte professionnel en question était dû (...) Jamais un arrangement n'a été recherché avec le fisc à propos de cette dette qui ne cessait de croître. (...) les intimés ont apparemment fait consciemment le choix de poursuivre l'activité de la société en méconnaissant l'obligation légale qui reposait sur celle-ci de payer le précompte professionnel. (...) La faute, le dommage et le lien de causalité sont ainsi prouvés ⁴⁸ ». Cette position est toutefois nuancée. D'abord par le juge commercial qui précise que « l'Administration fiscale ne peut pas se contenter d'affirmer qu'une absence de paiement du précompte professionnel constitue automatiquement une faute personnelle dans le chef de chaque administrateur⁴⁹ ». Et certains juges civils ont suivi cette voie dès lors que « l'administration reste en défaut d'établir qu'un administrateur, placé dans les mêmes circonstances, n'aurait pas décidé de reporter ou de cesser le paiement du précompte⁵⁰ ». La position dominante de la jurisprudence belge en la matière est critiquée sur la démonstration du lien de causalité. Selon les mêmes auteurs, il y a eu lieu d'opérer une distinction dès lors que « le non-dépôt des comptes empêche le contrôle par le fisc de l'évolution du passif et de l'actif d'une société, sans que cette négligence n'ait de conséquence sur le montant de l'actif et du passif de cette société ». À notre sens, il y a lieu d'affirmer le contraire au principal motif que le dommage réside dans le non-recouvrement des sommes dues et que la défaillance de déclaration est une cause réelle et reconnu par le juge belge (comme français, v. LPF, art. L 267). Il est vrai que « l'obligation de paiement du précompte ne

47 Civ. Anvers, 1er octobre 2002 : v. Fiscologue, 2002, n°863, pp. 4 et s.

48 Anvers, 30 janvier 2003, J.D.S.C., 2005, p. 180, obs. M.-A. Delvaux

49 Comm. Malines, 14 novembre 2002, T.R.V., 2002, p. 643

50 GOFFIN J-F. et DE SAUVAGE, op. cit.

repose que sur la société⁵¹ » ce qui est également le cas en matière de TVA. Les auteurs concluent en recensant les trois conditions à réunir afin de démontrer la responsabilité de l'administrateur : « s'il peut être démontré qu'il procède d'un comportement frauduleux ; s'il appartient à une politique systématique de financement de l'activité de l'entreprise par le biais de retard de paiement vis-à-vis de l'Administration fiscale ; s'il fait partie d'une négligence systématique des missions essentielles des dirigeants⁵² ». Enfin, une nuance significative est apportée « lorsqu'une société est déclarée en faillite [...] l'Administration fiscale n'est autorisée à agir en responsabilité à l'encontre des dirigeants que dans la mesure où il démontre que le dommage qu'il a subi lui est propre⁵³ ». La loi du 20 juillet 2006 a introduit une responsabilité solidaire à la charge des administrateurs chargés en fait ou en droit de la direction journalière d'une société et codifiée aux articles 442 quater du CIR 1992⁵⁴ et 93 undecies C du code de la TVA⁵⁵

51 BOURS J-P. et PACE X., La responsabilité des dirigeants de sociétés ou d'association vis-à-vis de l'Administration fiscale, *Comptabilité et fiscalité pratiques*, 04/2008, p. 163 et s.

52 GOFFIN J-F. et DE SAUVAGE, op. cit. ; BOURS J-P. et PACE X., op. cit.

53 Ibid.

54 CIR 1992, art. 442 quater : « § 1er. En cas de manquement, par une société ou une personne morale visée à l'article 17, § 3, de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, à son obligation de paiement du précompte professionnel, le ou les dirigeants de la société ou de la personne morale chargés de la gestion journalière de la société ou de la personne morale sont solidairement responsables du manquement si celui-ci est imputable à une faute au sens de l'article 1382 du Code civil, qu'ils ont commise dans la gestion de la société ou de la personne morale. Cette responsabilité solidaire peut être étendue aux autres dirigeants de la société ou de la personne morale lorsqu'une faute ayant contribué au manquement visé à l'alinéa 1er est établie dans leur chef. Par dirigeant de la société ou de la personne morale au sens du présent article, l'on entend toute personne qui, en fait ou en droit, détient ou a détenu le pouvoir de gérer la société ou la personne morale, à l'exclusion des mandataires de justice. [...] »

55 Code de la TVA, art. 93 undecies C : « § 1er En cas de manquement, par une société ou une personne morale visée à l'article 17, § 3, de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, assujettie à la T.V.A., à son obligation de paiement de la taxe, des intérêts ou des frais accessoires, le ou les dirigeants de la société ou de la personne morale chargés de la gestion journalière de la société ou de la personne morale sont solidairement responsables du manquement si celui-ci est imputable à une faute au sens de l'article 1382 du Code civil, qu'ils ont commise dans la gestion de la société ou de la personne morale. Cette responsabilité solidaire peut être étendue aux autres dirigeants de la société ou de la personne morale lorsqu'une faute ayant contribué au manquement visé à l'alinéa 1er est établie dans leur chef. Par dirigeant de la société ou de la

visant, dans des termes quasi identiques, respectivement le précompte professionnel et la TVA en cas de faute au sens de l'article 1382 du Code civil (belge) qui dispose que : « Tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé, à le réparer ». Les autres impositions ne sont dès lors pas visées par ces dispositions. Ainsi, « la loi [belge] présume que, sauf preuve contraire, le non-paiement « répété⁵⁶ » du précompte professionnel ou de la TVA résulte d'une faute. Il y a non-paiement « répété », soit en cas de défaut de paiement d'au moins deux dettes échues ou exigibles au cours de la même année pour les redevables trimestriels du Pr.Prof. [précompte professionnel], soit en cas de défaut de paiement d'au moins trois dettes échues ou exigibles au cours de la même année, pour les redevables mensuels du Pr.Prof ; une même distinction s'applique, en matière de TVA, entre les assujettis qui doivent déposer des déclarations trimestrielles à la TVA et ceux qui doivent déposer des déclarations mensuelles à la TVA. » Néanmoins, précision importante, « cette présomption ne joue pas lorsque le non-paiement provient de difficultés financières qui ont donné lieu à l'ouverture d'une procédure de concordat judiciaire, de faillite ou de dissolution judiciaire⁵⁷. » Le législateur belge a ainsi introduit une présomption réfragable de responsabilité du dirigeant au non-paiement du précompte professionnel et de la TVA dès lors que la situation relève de la faute au sens de l'article 1382 du Code civil (belge). Dès lors, comme le soulignent plusieurs auteurs, « pour échapper à une condamnation, le dirigeant devra établir que le non-paiement répété du précompte par la société ne résulte pas de sa faute⁵⁸ ». Les garanties du contribuable n'en sont pas pour autant réduites puisque le receveur (équivalent de l'agent comptable chargé du

personne morale au sens du présent article, l'on entend toute personne qui, en fait ou en droit, détient ou a détenu le pouvoir de gérer la société ou la personne morale, à l'exclusion des mandataires de justice.[...] »

56 Il est opportun de rappeler ici la notion de répétition (en droit belge) et celle de manquements délibérés (en droit français) qui exige le plus souvent la répétition

57 JANSSENS E., Responsabilité en cas de capital insuffisant dans une SCRL, *Le Fiscologue*, 2009, 1175, p.5 à 8

58 GOFFIN J-F. et DE SAUVAGE G, La responsabilité des dirigeants de société en matière fiscale, *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2008/5, p.355-377

recouvrement en France) s'inscrit dans une procédure dans laquelle « l'action judiciaire contre les dirigeants responsables n'est recevable qu'à l'expiration d'un délai d'un mois à dater d'un avertissement adressé par le receveur par lettre recommandée à la poste invitant le destinataire à prendre les mesures nécessaires pour remédier au manquement ou pour démontrer que celui-ci n'est pas imputable à une faute commise par eux⁵⁹ ». Les droits du dirigeant sont alors respectés. Comme le rappellent opportunément deux auteurs sur cette question « il est inimaginable que l'Administration prétende faire l'économie des procédures de rectification ou de régularisation et dirige une action en responsabilité contre les dirigeants en vue d'obtenir le paiement du montant qu'elle estime dû et qui est contesté⁶⁰ ». la place réservée au principe du contradictoire est ainsi, à juste titre nous semble-t-il respectée⁶¹.

23. Au plan pénal, l'article 458, al. 1er du CIR 1992 prévoit que les personnes « qui auront été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles ou complices d'infraction visées aux articles 449 à 452 du CIR 1992 seront tenues solidairement au paiement de l'impôt élué ». Les articles 449 à 452 du CIR 1992 visent, au chapitre des sanctions pénales, à la fois « celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du présent Code⁶² », « celui qui, en vue de commettre une des infractions visées à l'article 449, aura commis un faux en écritures publiques, de commerce ou privées, ou qui aura fait usage d'un tel faux⁶³ », « celui qui fera un faux témoignage, l'interprète ou l'expert qui fera une fausse déclaration, celui qui subornera un ou plusieurs témoins, experts ou interprètes dans l'un des cas d'enquête⁶⁴ [...] ». Dès lors, il faut relever le caractère automatique de la solidarité lui donnant non pas le caractère « d'une peine, mais d'une conséquence purement civile résultant de la condamnation pénale de l'auteur ou du complice pour sa participation aux infractions

59 CIR 1992, art. 442 quater 5°

60 BOURS J-P. et PACE X., op. cit.

61 v. supra

62 CIR 1992, art. 449

63 CIR 1992, art. 450

64 CIR 1992, art. 451

fiscales⁶⁵ ». Et de préciser que « comme il ne s'agit pas d'une véritable peine (au sens notamment de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales), son application automatique ne serait pas interdite⁶⁶ ». À cet effet, l'auteur rappelle que la question de la qualification à réserver à la solidarité au passif fiscal prononcée par le juge pénal s'est posée à la Cour de cassation laquelle a précisé que « l'obligation solidaire de payer l'impôt élué suite à une condamnation pénale en raison d'infractions fiscales n'a pas un caractère de sanction, mais uniquement un caractère réparateur (Cass. 20 janvier 2009, Fisco. N°1148, 11). » Si cela ne suffisait pas, la Cour constitutionnelle a confirmé que « la solidarité prévue à l'article 458 CIR 1992 constitue en réalité une mesure civile⁶⁷ » et de confirmer qu'il ne s'agit pas d'une peine au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Le parallèle avec les dispositions de l'article 1745 est d'autant plus évident qu'à l'occasion d'une affaire portée devant Cour constitutionnelle belge au cours de laquelle les prévenus recherchaient à critiquer la solidarité dont ils étaient l'objet au motif qu'il s'agissait d'une peine en contravention avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme, l'auteur relève que « les prévenus firent remarquer de la Cour de cassation française a reconnu une mesure identique (l'article 1745 du Code général des impôts) en tant que sanction pénale. Il n'est donc pas interdit de penser que l'Europe puisse également avoir un point de vue original sur cette question ». Néanmoins, le juge pénal français, lequel, il est utile de le rappeler, n'est pas compétent pour établir et calculer l'impôt, est souverain à prononcer sans obligation de motiver sa décision, la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts. Comme nous l'avons vu précédemment, la solidarité forme une voie d'exécution sans pour autant relever d'un caractère pénal lequel « ne repose sur aucun texte et contredit les principes posés par le droit civil et la procédure pénale⁶⁸ ». On doit alors limiter la vocation de la solidarité de

65 VAN DYCK J., Responsabilité solidaire : aucune échappatoire ?, Le Fiscologue 2009, n°1166, p. 2-3

66 Ibid.

67 Ibid.

68 ROGNON J.-C., La solidarité fiscale est-elle une mesure pénale ?, BF 4/13

l'article 1745 du CGI à « une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor Public⁶⁹ » au motif que « conformément aux règles de droit commun en matière de solidarité, le dirigeant qui s'est acquitté du paiement de la pénalité dispose d'une action récursoire contre le débiteur principal et, le cas échéant, contre les codébiteurs solidaires⁷⁰ ». Néanmoins, dans le droit belge, le juge ne peut annuler ou tempérer l'obligation solidaire au paiement de la dette d'impôt qui résulte d'une condamnation du chef d'infractions fiscales⁷¹ ».

24. **La responsabilité des administrateurs d'une ASBL au passif fiscal en droit belge.**

Une association sans but lucratif (ASBL) est une personne morale qui dispose de la personnalité juridique distincte de ses membres comme de ses fondateurs à compter du jour de dépôt des statuts et actes relatifs à la nomination de ses dirigeants (administrateurs)⁷². Les administrateurs d'une ASBL ont une responsabilité limitée à l'exception des situations dans lesquelles est avérée une faute aquilienne c'est-à-dire selon la jurisprudence belge lorsqu'est démontré un dommage à un tiers « par une faute constituant un manquement à l'obligation générale de prudence en application des dispositions des articles 1382 et 1383 du Code civil belge ». Par conséquent, « pour que la responsabilité des administrateurs d'une ASBL vis-à-vis des tiers, tel que l'État belge puisse être engagé sur la base des articles 1382 et 1383 du Code civil (belge), il soit requis que l'État belge démontre que le dommage qu'il a subi a été causé par une faute extracontractuelle des administrateurs⁷³. » Il en est ainsi en cas de défaillance comptable et fiscale, le juge n'est pas disposé à faire preuve de clémence dès lors qu'une ASBL n'avait respecté aucune formalité sur le plan fiscal et comptable. Le juge⁷⁴ a pu ainsi considérer que « les administrateurs de l'ASBL n'avaient pas agi comme l'aurait fait un administrateur normalement prudent et diligent placé dans les mêmes circonstances et

69 Cons. Const. 21 janvier 2011, n°2010-90 QPC

70 Idem.

71 Fisco, 2008, 1131, p. 4-5

72 Loi du 21 juin 1921, art. 1er (législation belge)

73 VAN HISSENHOVEN P., La responsabilité des administrateurs d'une ASBL pour dettes fiscales, Actualités fiscales (Kluwer Belgique), 2011, n°1, p.1-4

74 Civ. Gand, 20 mars 2003, Courr. Fisc., 2202/590 : v. Fiscologue, 2003, n°894, p.10

qu'ils avaient dès lors commis une faute présentant un lien causal avec le dommage subi par l'administration⁷⁵ ». Ici, il ne s'agit pas stricto sensu d'un mécanisme de solidarité par disposition de la loi, mais bien d'un mécanisme de responsabilité civile qui exige la démonstration d'une faute, d'un dommage et d'un lien de causalité. La solidarité des administrateurs d'une ASBL ne peut donc être prononcée que par le juge. Nous sommes dans la situation d'une solidarité par décision du juge.

25. **Le cas du Québec.** La situation du Québec illustre le produit d'une synthèse entre droit latin et Common law dans un contexte légal encadré par une législation fédérale où la responsabilité des dirigeants (administrateurs de sociétés) n'est pas récente.

26. **La responsabilité des administrateurs de sociétés en droit canadien.** La législation québécoise prévoit et encadre la responsabilité des administrateurs de sociétés quant aux montants devant être déduits, retenus ou perçus par la société et aux montants « non remis au ministre » c'est-à-dire à l'Administration fiscale. L'article 24.0.1 de la Loi sur le ministère du Revenu (LMR) rend les administrateurs d'une société solidairement responsables avec celle-ci des montants que la société a déduits, retenus ou perçus en vertu d'une loi fiscale et qui n'ont pas été remis au ministre ainsi que des montants que la société a déduits, retenus ou perçus en vertu d'une loi fiscale et qui n'ont pas été remis au ministre ainsi que des montants que la société a omis de déduire, de retenir ou de percevoir en vertu d'une loi fiscale. De plus, la législation fiscale québécoise prévoit cette même responsabilité lorsqu'une société a déduit ou a omis de verser au ministre un montant qu'elle devait payer à titre d'employeur en vertu de la loi sur le régime des rentes du Québec⁷⁶, de la loi sur les normes du travail⁷⁷, de la loi favorisant le développement de la formation de la main-d'œuvre⁷⁸ et de la loi sur la régie de l'assurance maladie du Québec⁷⁹ et de la loi sur l'assurance parentale⁸⁰. Les

75 GOFFIN J-F. et DE SAUVAGE G, La responsabilité des dirigeants de société en matière fiscale, *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2008/5, p.355-377

76 L.R.Q., c. R-9

77 L.R.Q., c. N-1.1

78 L.R.Q., c. D-7.1

79 L.R.Q., c. R-5

conditions sont prévues à l'article 24.0.1 de la LMR qui dispose en particulier que « lorsqu'une société a omis de remettre au ministre un montant prévu à l'article 24 ou de déduire, retenir ou percevoir un montant qu'elle devait déduire, retenir ou percevoir en vertu d'une loi fiscale ou de payer un montant qu'elle devait payer à titre d'employeur en vertu de la Loi sur le régime de rentes du Québec (chapitre R-9), de la Loi sur l'assurance parentale (chapitre A-29.011), de la Loi sur les normes du travail (chapitre N-1.1), de la Loi favorisant le développement et la reconnaissance des compétences de la main-d'œuvre (chapitre D-8.3) ou de la Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec (chapitre R-5), ses administrateurs en fonction à la date de l'omission deviennent solidairement débiteurs avec celle-ci de ce montant ainsi que des intérêts et pénalités s'y rapportant dans les cas suivants : a) lorsqu'un bref d'exécution [l'équivalent d'un titre exécutoire en droit français] à l'égard de la société est rapporté insatisfait en totalité ou en partie à la suite d'un jugement rendu en vertu de l'article 13; b) lorsque la société fait l'objet d'une ordonnance de mise en liquidation ou devient faillie au sens de la Loi sur la faillite et l'insolvabilité (L.R.C. 1985, c. B-3) et qu'une réclamation est produite; c) lorsque la société a entrepris des procédures de liquidation ou de dissolution, ou qu'elle a fait l'objet d'une dissolution. De plus, lorsqu'une société a obtenu sans y avoir droit un montant à titre de remboursement de la taxe nette au sens de la Loi sur la taxe de vente du Québec (chapitre T-0.1) et qu'elle a omis de le rembourser au ministre, ses administrateurs en fonction à la date à laquelle elle a obtenu ce remboursement deviennent solidairement débiteurs avec celle-ci de ce montant ainsi que des intérêts et pénalités s'y rapportant dans les cas prévus au premier alinéa. » Les impositions visées sont énumérées par la législation fiscale canadienne organise la responsabilité solidaire des administrateurs aux impositions suivantes : les retenues à la source, la TPS/TVH, le DSPTA, le droit d'accise. Nous nous intéresserons dans notre propos aux deux premiers dès lors qu'ils se rapprochent de ce que le droit fiscal français connaît en matière de TVA voire au moyen d'un prélèvement à la source à l'impôt sur les revenus dont la forme et les modalités de recouvrement restent à préciser

à ce jour. Une présomption réfragable de responsabilité civile fiscale est alors posée. Sont donc ainsi visés les administrateurs qui étaient en fonction à la date de l'omission. La jurisprudence canadienne a établi que deux types d'administrateurs pouvaient être visés : l'administrateur de droit et l'administrateur de fait. Ainsi, un administrateur de droit est élu et nommé par les actionnaires. Son nom apparaît aux registres publics de même qu'aux livres de la société. La jurisprudence a déterminé qu'un administrateur de fait pouvait être celui qui, par sa façon d'agir, influence le cours des événements et dirige effectivement le fonctionnement de l'entreprise. De même, un administrateur dont le mandat est expiré, mais qui a contribué à agir en tant qu'administrateur de la société pourrait être considéré comme administrateur de fait. Trois réserves sont toutefois à apporter : lorsque l'administrateur a agi avec un degré de soin, de diligence et d'habileté raisonnable compte tenu des circonstances ; lorsque l'administrateur, dans ces mêmes circonstances, n'a pu avoir connaissance de l'omission ; lorsque deux années se sont écoulées depuis la date à laquelle l'administrateur a cessé, pour la dernière fois, d'être un administrateur de la société. À cet effet, les juges canadiens ont déterminé que les critères de diligence raisonnable sont à la fois subjectifs et objectifs. Ils sont tout d'abord objectifs en ce sens qu'il est nécessaire d'avoir une norme pour juger un administrateur, c'est-à-dire celle d'une personne raisonnable. Les critères subjectifs s'intéressent à ce que l'administrateur doit avoir fait ce qu'une personne ayant des connaissances et une expérience similaires aux siennes aurait fait dans les circonstances. Dès lors, il est évident que ce qui constitue la diligence raisonnable varie selon les circonstances de chaque cas. De plus, il est opportun de souligner que la jurisprudence applique différemment la norme de diligence selon qu'il s'agit d'un administrateur interne ou d'un administrateur externe. Elle a établi qu'un administrateur interne est celui qui s'occupe de la gestion quotidienne de la société et qui peut influencer la conduite de ses affaires. Considérant leur degré d'influence, la jurisprudence sera plus exigeante à l'égard des administrateurs internes. De manière générale, les administrateurs doivent être dans l'impossibilité de démontrer qu'ils ont exercé le degré de soin, de diligence et d'habileté (« diligence raisonnable ») nécessaire pour prévenir le

manquement. Dans les textes, la législation fiscale canadienne ne fait pas de distinction entre les administrateurs qu'ils soient administrateurs passifs, désignés ou externes. Dès lors, leur éloignement dans la gestion de la société ne les libère pas de leur responsabilité. Ainsi, les administrateurs qui délèguent leurs responsabilités à des coadministrateurs comme à des officiers (cadres) ou des employés peuvent être tenus responsables. Pour autant, l'administrateur de fait n'est pas absent puisque les salariés qui n'occupent pas légalement un poste d'administrateur, mais assument des fonctions qui relèvent normalement des administrateurs, peuvent être responsables. La diligence de l'administrateur tient une place centrale. La jurisprudence canadienne souligne l'importance que le juge apporte à la notion de « diligence raisonnable » pour prononcer ou non la responsabilité d'un administrateur. Ainsi, les administrateurs doivent s'assurer que la société effectue correctement les déductions. De plus, une société et ses administrateurs doivent agir de façon responsable. Et en tout premier lieu, les administrateurs doivent faire tous les efforts raisonnables, lorsque les déductions sont effectuées et que la TPS/TVH, c'est-à-dire l'équivalent des taxes sur le chiffre d'affaires, est perçue pour s'assurer que les sommes seront versées et payées. Le raisonnement s'établit alors a contrario. Les administrateurs ne sont pas responsables s'ils font preuve de diligence raisonnable, c'est-à-dire la diligence qu'une personne raisonnablement prudente exercerait dans des circonstances semblables pour s'assurer que la société déduise, retienne, perçoive, verse ou paie les sommes dues. L'Administration fiscale québécoise s'attend alors à ce qu'un administrateur prenne des mesures positives en vue notamment de maintenir un compte pour les sommes déduites sur le traitement des employés et le versement des retenues à la source de même que pour le versement des sommes nettes de TPS/TVH, de demander aux agents financiers de la société de présenter des rapports réguliers sur la situation du compte dédié ou encore obtenir régulièrement la confirmation que les retenues et les versements ont été faits durant toutes les périodes pertinentes. Pour établir qu'ils ont exercé une diligence raisonnable, les administrateurs doivent démontrer qu'ils ont pris des mesures raisonnables pour prévenir le manquement. En d'autres termes, les mesures doivent être prises avant que

le manquement⁸¹ survienne et non postérieurement. Les administrateurs doivent se tenir au courant de ce qui se passe dans la société dont ils sont administrateurs. Une communication efficace entre les administrateurs et les employés responsables de la société doit être maintenue. Les administrateurs ne peuvent prétendre qu'ils ignoraient les exigences des lois applicables. Une personne raisonnablement prudente qui sait qu'elle est un administrateur, mais qui ne connaît pas de façon certaine l'étendue de ses responsabilités en tant qu'administrateur a le devoir *a minima* de tenter de découvrir ce qu'on attend d'elle et de s'acquitter de ces obligations. Bien que les administrateurs puissent déléguer leurs responsabilités légales aux autres administrateurs, ils demeurent néanmoins responsables de s'assurer que les retenues ainsi que la TPS/TVH ont bien été versées. Les critères de diligence raisonnable sont à la fois subjectifs et objectifs. Ils sont objectifs en ce sens qu'il est nécessaire d'avoir une norme pour juger un administrateur c'est-à-dire une personne raisonnable. Ils sont subjectifs en ce sens que l'administrateur doit avoir fait ce qu'une personne raisonnablement prudente aurait fait dans les circonstances. Ce qui constitue une diligence raisonnable variera donc suivant les circonstances de chaque cas. La diligence de l'Administration fiscale (désignée par le terme « l'agence ») n'est pas non plus absente. La responsabilité des administrateurs reste toutefois suspendue à la diligence de l'Administration fiscale laquelle doit cumulativement démontrer son incapacité de percevoir les sommes directement de la société c'est-à-dire avoir tenté une exécution à l'encontre de la société, laquelle a été retournée insatisfaite, entamer les procédures pour établir une cotisation à l'égard des administrateurs pas plus tard que deux ans après qu'ils ont cessé d'être administrateur et le cas échéant produire une réclamation contre la société en dissolution ou en liquidation ou alors contre la société en faillite si tel était le cas. La mise en œuvre est strictement encadrée. Après avoir mené une enquête préliminaire, l'agence informe par écrit les administrateurs susceptibles d'être tenus responsables qu'elle envisage d'établir une ou plusieurs cotisations à leur égard en vertu de l'article 227.1 de la LIR, de l'article

⁸¹ La notion de manquement peut opportunément être rapprochée de la notion de manquement délibéré au droit fiscal français

323 de la LTA, de l'article 81 de la LDSPTA ou du paragraphe 295 de la LA2001. Dès lors, l'équivalent du principe du contradictoire s'initie immédiatement entre l'Administration fiscale et le(s) dirigeant(s). Cette situation mérite notre attention dans notre développement. Il est dans l'intérêt de chaque administrateur de répondre et d'expliquer toutes les mesures prises pour s'assurer que la société déduit, retient, verse ou paie et, lorsqu'il le peut, de soumettre des documents à l'appui de ces actions. L'Administration fiscale examine alors chaque réponse avant de décider si elle doit ou non établir une cotisation. Si l'administrateur ne répond pas à l'intérieur des délais précisés dans la lettre de proposition, l'Administration fiscale peut établir une cotisation sans autre avis. Les dispositions des articles cités précédemment visent donc bien à garantir le recouvrement du passif fiscal et non à infliger une peine à l'administrateur dès lors que s'il est vrai qu'une cotisation peut être établie à l'égard de chaque administrateur pour le plein montant de la dette de sa société, celui qui verse une somme à l'égard de la société reliquataire peut lors de la procédure de liquidation de dissolution ou de faillite bénéficier du même avantage auquel l'Administration fiscale aurait eu droit d'une part et réclamer une part de tous les autres administrateurs qui sont tenus responsables d'autre part.

27. La comparaison avec le droit des entreprises en difficultés force à s'interroger. On a vu que la solidarité prend, en matière de fiscalité, des formes différentes (solidarité par disposition expresse ou solidarité par décision judiciaire). Si le seul défaut de paiement fonde la solidarité par disposition expresse en désignant un codébiteur en cas de défaillance du redevable légal, la solidarité fiscale du dirigeant au passif fiscal relève, tant s'agissant des dispositions de l'article L.267 du LPF que celles de l'article 1745 du CGI, d'une solidarité par décision du juge, civil ou pénal. En matière fiscale la solidarité patrimoniale du dirigeant est suspendue à la faute ou la fraude du celui-ci. Ce mécanisme n'est pas exclusif au droit fiscal et se retrouve également en matière de droit des entreprises en difficulté au moyen de l'action en responsabilité pour insuffisance d'actif du dirigeant de la personne morale débitrice. Ainsi, lorsque la résolution d'un plan

de sauvegarde ou de redressement judiciaire ou la liquidation judiciaire d'une personne morale fait apparaître une insuffisance d'actif, le tribunal peut, en cas de faute de gestion ayant contribué à cette insuffisance, décider que les dettes de la personne morale seront supportées en tout ou partie par tous les dirigeants, de droit ou de fait, ou par certains d'entre eux ayant contribué à la faute de gestion. Les sommes versées en exécution d'une condamnation au comblement de passif sont réparties entre tous les créanciers proportionnellement à leurs créances au marc l'euro⁸², sans prise en compte d'un quelconque droit de préférence assorti à un privilège. Dès lors, l'Administration fiscale est relayée au rang de créancier chirographaire⁸³ ce qui en l'absence d'un mécanisme de solidarité patrimoniale anéantirait quasiment toutes probabilités de recouvrement. Or, on le verra, l'action en solidarité du dirigeant engagée par le comptable chargé du recouvrement est rarement mise en œuvre à l'encontre d'un dirigeant dont la société est *in bonis*. Comme en matière d'action en comblement du passif, la démonstration de la faute ou de la fraude est un préalable indispensable. Et dans un cas comme dans l'autre, n'est-il pas venu de s'interroger quant à l'efficacité de l'action en solidarité du dirigeant au passif fiscal ?

28. **Pour une réforme de la solidarité du dirigeant au passif fiscal.** Proposer de réformer exige préalablement de dresser la situation actuelle tout en soulignant à la fois ses écueils mais également rappeler le cadre dans lequel doit s'organiser l'évolution possible de la solidarité du dirigeant au passif fiscal. Notre thèse a pour objectif de replacer le mécanisme de solidarité au cœur de la lutte contre la fraude fiscale. Alors que celle-ci vise depuis ces dernières années à réprimer, à juste titre, la fraude patrimoniale internationale, la fraude financière, fiscale et criminelle et le plus souvent

⁸² Le "marc" était une très ancienne mesure servant principalement à peser les métaux précieux. A une époque où les monnaies étaient souvent manipulées. Leur poids en argent était donc essentiellement variable selon les besoins financiers des monarques qui les émettaient. Leur valeur était appréciée par les marchands et par les banquiers par rapport à la valeur du marc d'argent.

⁸³ En droit français, un créancier chirographaire est un créancier simple, c'est-à-dire ne disposant d'aucune sûreté particulière. On le distingue des créanciers privilégiés, comme le fisc ou les salariés d'une entreprise en difficulté.

les dossiers importants ou assurant *in fine* la solvabilité du dirigeant, on en a sans doute oublié que la fraude comme les manquements délibérés aux obligations fiscales ou au paiement de l'impôt ne se cantonnent pas aux « dossiers à forts ou très forts enjeux ». Il faut garder à l'esprit que la solidarité du dirigeant reste et doit rester une mesure de recouvrement laquelle, à ce jour, est complexe à mettre en œuvre et ne garantit pas au dirigeant le discernement qui s'impose en la matière. Le fait que la solidarité du dirigeant puisse concerner potentiellement aussi bien le juge de la responsabilité que le juge répressif ne garantit pas une issue identique tant pour l'Administration fiscale que pour le dirigeant selon la procédure entamée. De plus, la complexité et l'étendue des impôts et taxes se mêlent aux maquis des régimes comptables et fiscaux. Néanmoins, la taxe sur la valeur ajoutée se distingue. Son poids budgétaire dans les recettes fiscales issues des personnes morales est à la mesure de la place qu'elle occupe en matière de fraude fiscale. Il n'y a ici rien d'étonnant dans ce constat. Et pourtant, si le contrôle de la TVA est une priorité de l'administration fiscale dans l'exercice de son droit de reprise, le contrôle comme le recouvrement de la TVA ne se démarquent pas des autres impositions. Pourtant, sa nature ne devrait-elle pas lui réserver un recouvrement particulier où, par exemple, le mécanisme de solidarité pourrait trouver une place nouvelle dans son recouvrement ? Cette interrogation ne doit pas réduire notre propos lequel s'attache avant tout à démontrer en quoi la solidarité du dirigeant au passif fiscal suscite l'intérêt et mérite une attention renouvelée. Ainsi, la solidarité patrimoniale du dirigeant au passif fiscal soulève à la fois la problématique de sa mise en œuvre, mais également des conditions à réunir pour l'engager.

29. Le mécanisme de la solidarité -ou de l'obligation solidaire- traverse notre droit. Ses effets sont enviés par les créanciers et redoutés par les -futurs- codébiteurs. La solidarité du dirigeant avec la société -ou la personne morale de manière générale- qu'il dirige reste malgré tout délaissée. Les deux textes qui prévoient la solidarité du dirigeant au passif fiscal de la personne morale qu'il dirige sont motivés par la volonté du législateur de lutter contre la fraude fiscale. L'article L. 267 du LPF a été introduit par la

loi 80-30 du 18 janvier 1980 (article 74) sous le chapitre « mesures de lutte contre la fraude fiscale » tandis que l'article 1745 du CGI est encore plus ancien et a été introduit par la loi 59-1472 du 28 décembre 1959 (article 77) sous le chapitre « Répression de la fraude fiscale ». A ce titre, il est intéressant de rappeler que ce texte est suspendu à une condamnation pour fraude fiscale. Ce délit a été introduit par la loi du 25 juin 1920 portant de nouvelles ressources fiscales (article 112). En résumé, la solidarité du dirigeant au passif fiscal s'inscrit clairement dans les dispositifs législatifs de lutte contre la fraude fiscale. On s'étonne alors que l'obligation solidaire du dirigeant, à la fois dispositif de lutte contre la fraude fiscale et mesure de recouvrement du passif fraudé, n'ait pas trouvé dans le contexte actuel un motif à son évolution. Alors que l'actualité est propice à en discuter, l'ambition de notre thèse est de souligner à la fois l'intérêt que revêt l'obligation solidaire du dirigeant au passif fiscal mais également l'obsolescence des textes actuellement en vigueur. Notre propos s'attache à la fois à souligner les écueils de la situation actuelle mais également à motiver les évolutions nécessaires à cette solidarité au passif fiscal.

30. **Les conditions de la solidarité du dirigeant doivent être exclusives de sa bonne foi avec le souci de viser les passifs « atopiques » (TVA et dettes fiscales des entreprises en difficultés).** L'objet de notre première partie traite la question de la solidarité du dirigeant au passif fiscal. Il est indispensable de s'interroger quant à la personne du dirigeant mais également les contours du passif fiscal visés par cette solidarité. Qui est ce dirigeant susceptible d'être désigné codébiteur de la personne morale qu'il dirige ? Dans quelles conditions se décide la solidarité du dirigeant au passif fiscal ? Quel est ce passif sur lequel va porter sa solidarité ?

31. La situation actuelle, formée d'une solidarité du dirigeant au passif fiscal motivée par deux textes différents, présente un champ d'application très large. Notre ambition vise, au service d'un renforcement des droits du dirigeant, à restreindre la solidarité au dirigeant dit « de droit » et dont les manquements délibérés sont à l'origine du passif fiscal. Autrement dit, il nous semble opportun d'explorer la solution d'une solidarité

exorbitante du droit commun qui réponde aux pouvoirs exorbitants que le dirigeant tire des effets de la représentation. Aussi, puisqu'il ne peut y avoir de solidarité sans textes, il ne peut y avoir de solidarité du dirigeant sans que sa responsabilité soit soulevée c'est-à-dire une solidarité exclusive de sa bonne foi.

32. Le passif visé prend également une importance significative alors qu'il forme l'objet de la solidarité. On constate que la taxe sur la valeur ajoutée est omniprésente. On remarque également que la solidarité s'immisce le plus souvent lorsque le redevable légal (société ou personne morale assujettie) est sous procédure collective. Cette situation encourage une solidarité circonscrite aux passifs qui portent en eux la marque des manquements du dirigeant tels que les cas de rétention de TVA, de carrousel, de passifs fiscaux marquant l'impécuniosité du dirigeant face à l'insolvabilité de la personne morale qu'il dirige,....

33. **L'initiative de la mise en œuvre de la solidarité au passif fiscal doit revenir à l'administration dans le respect des droits du dirigeant inhérent à la procédure fiscale et sous le seul contrôle du juge de l'impôt.** L'objet de notre deuxième partie traite la question de l'action de l'administration. Il est indispensable de s'interroger quant au cadre dans lequel s'inscrit l'action en solidarité menée par l'administration mais également les modalités de mise en œuvre de celle-ci notamment au regard des droits du dirigeant. Quelles sont les règles de procédure dans lesquelles s'inscrit la solidarité du dirigeant ? Dans quelle mesure la concurrence du juge de la responsabilité et du juge pénal peut elle être remise en cause au moyen notamment d'une dépenalisation de la solidarité du dirigeant ? Quels sont les droits du dirigeant auxquels la solidarité doit se plier ?

34. La situation actuelle, formée d'une solidarité du dirigeant au passif fiscal motivée par deux textes différents, fait se rencontrer des procédures dont les principes se font concurrence. Tel est tout particulièrement le cas lorsqu'il s'agit de comparer la solidarité devant le juge de la responsabilité de celle devant le juge répressif. Comme la solidarité doit à notre sens retrouver sa place parmi les mesures de recouvrement, il nous semble

opportun d'explorer la voie d'une action en solidarité expurgée de sa dimension pénale pour lui préférer une solidarité « sanction administrative » suspendue à la bonne conduite de la procédure fiscale en matière d'assiette au cours de laquelle l'infliction de la majoration pour manquement délibéré formera la condition préalable à la mise en oeuvre de l'action en solidarité du dirigeant. Le juge de l'impôt retrouve alors sa place dans les recours du dirigeant.

35. Les droits du dirigeant, comme n'importe quel contribuable, prennent également une importance significative alors que leur respect conditionne l'effectivité d'une procédure fiscale aboutissant sur sa solidarité. On observe que le principe du contradictoire guide la procédure d'assiette et que l'administration ne peut ignorer les droits du dirigeant dont la solidarité peut être recherchée. On remarque alors que la loyauté des débats doit s'imposer préalablement à l'action en solidarité de l'administration. Ce principe, qui préserve les droits du futur co-obligé, constitue sans doute la contrepartie d'une action en solidarité facilitée face aux écueils de la situation actuelle.

36. Les textes actuels (LPF, art. L.267 et CGI, art. 1745) visent directement ou indirectement le dirigeant et ce au sens large sans lui réserver une définition juridique précise. Avec deux textes dont le champ d'application est très étendu aussi bien s'agissant de la personne visée, en l'occurrence le dirigeant, que le passif objet de la solidarité, il est actuellement possible de rechercher la solidarité du dirigeant de droit comme de fait et ce, peu importe la manière dont est formé le passif fiscal c'est-à-dire sans distinction de nature d'imposition et de son origine (fraudé ou non). Seule une part marginale des décisions de la Cour de cassation vise les dirigeants de fait. De même, les pouvoirs du représentant légal nommé par les statuts placent le dirigeant dit « de droit » comme l'interlocuteur privilégié de l'administration quant aux obligations fiscales. Parmi ces obligations, qui renvoient directement à la nature des impositions qui forment le passif fiscal pour lequel la solidarité du dirigeant est recherchée en vue d'être recouvré, la taxe sur la valeur ajoutée est présente systématiquement voire exclusivement.

37. Le principe d'une présomption de responsabilité du dirigeant de droit va de pair, selon nous, avec son pouvoir de représentation lequel justifie l'éventualité d'une obligation solidaire en particulier dans le cas de manquements dans les obligations fiscales en qualité de dirigeant social (titre 1). Cette présomption met le représentant légal, *de facto*, devant ses responsabilités tout particulièrement dans les situations avec des enjeux de recouvrement significatifs comme en matière de taxe sur la valeur ajoutée ou en cas de difficultés de la société ou de la personne morale (titre 2).

38. La solidarité du dirigeant au passif fiscal est intimement liée à sa responsabilité au point d'établir une forme de responsabilité pécuniaire par le biais de la solidarité au passif fiscal. Le dirigeant de droit, c'est-à-dire le représentant légal de la personne morale, dispose de tous les pouvoirs pour agir au nom et pour le compte de celle-ci. D'ailleurs, les juges de la responsabilité comme répressif ne s'y trompent pas et écartent, le plus souvent, les « vraies-fausses » délégations de pouvoirs et ce tout particulièrement s'agissant de la –bonne- tenue des obligations fiscales.

39. La solidarité se situe toujours entre deux eaux avec d'une part la personnalité de la personne morale dirigée qui fait –normalement- obstacle aux actions de ses créanciers sur le patrimoine de son dirigeant et de l'autre la lutte contre la fraude fiscale qui répond à un impératif constitutionnel. Dans ce contexte, la solidarité du dirigeant au passif fiscal a vocation à viser exclusivement les manquements du dirigeant à l'origine du passif fiscal non recouvré. Or, l'encadrement des conditions de la solidarité impose également de prévenir une solidarité systématique en la réservant exclusivement aux manquements délibérés (chapitre 2) et donc une solidarité fondée sur le caractère intentionnel des manquements à l'origine du passif fiscal c'est-à-dire exclusive de sa bonne foi. C'est dans ce sens que nous militons pour une réforme de la solidarité du dirigeant au passif fiscal, c'est-à-dire une solidarité prononcée, comme nous le défendons, en raison des manquements non pas seulement graves et répétés (LPF, art. L. 267) ou les comportements frauduleux sanctionnés pénalement (CGI, art. 1745) mais sur les manquements délibérés qualifiés et sanctionnés par les dispositions de l'article 1729 du CGI en particulier. La question des effets de l'obligation solidaire appliquée au droit fiscal offre l'occasion de souligner le sens à donner aux pouvoirs de représentation du dirigeant social (chapitre 1).

40. La notion de la solidarité et le mécanisme représentation méritent à eux seuls une attention particulière. Sans pour autant nous engager dans un développement qui dépasserait assurément l'idée principale de notre propos, il y a lieu de s'attarder sur ces deux notions.

Tout d'abord, la notion de solidarité et en particulier de l'obligation solidaire, qui nous mobilise, mérite de s'y attarder alors qu'elle forme la colonne vertébrale de ce qui nous anime. Aussi, avant d'entrer dans le vif du sujet de la solidarité du dirigeant au passif fiscal, il y a lieu de répondre à quelques questions. En quoi consiste la solidarité ? Quelle place occupe-t-elle en matière fiscale ? Ces interrogations font écho à la récente réforme relative au droit des obligations dont l'obligation solidaire.

On verra alors qu'il n'existe pas une seule appréciation de la solidarité en droit fiscal mais qu'il s'agit bien d'une question de point de vue entre solidarisme et solidarité à l'impôt. Quoi qu'il en soit, la solidarité traverse le droit fiscal. Quel que soit le point de vue, l'intérêt commun est le socle de la solidarité qui lie un débiteur et son coobligé. Quel que soit son origine, le législateur réitère le principe qu'il n'existe pas de solidarité sans texte (section 1).

Se pose alors la question du lien entre la société, débitrice initiale c'est-à-dire redevable d'un passif fiscal en application des textes fiscaux, et son dirigeant. Pourquoi lui et pas un autre pourrait-on résumer ? Le mécanisme de représentation noue alors le lien qui unit la société et son dirigeant en pointant sur lui le poids de la responsabilité fiscale (section 2).

SECTION 1

DE LA SOLIDARITE : ENTRE SOLIDARISME FISCAL ET OBLIGATION SOLIDAIRE AU PASSIF FISCAL

§ 1. LA SOLIDARITE : MECANISME CIVIL EN MOUVEMENT

41. La notion de solidarité est large. Suffisamment pour prendre des formes variées. Dans un rapport d'obligation, il s'agit d'un lien particulier entre sujets passifs (débiteurs) ou actifs (créanciers). On distingue ainsi entre solidarité active qui concerne une pluralité de créanciers où chacun de ceux-ci peut demander au débiteur le paiement du tout et solidarité passive qui concerne une pluralité de débiteurs où chacun de ceux-ci est tenu du tout à l'égard du créancier. On remarque, comme le souligne un auteur⁸⁴, que la solidarité légale (c'est-à-dire celle émanant de la loi), « se cantonne aux dettes : il n'existe pas de solidarité légale active ».

42. Dans le prolongement, l'obligation *in solidum* se démarque puisqu'il s'agit d'une variété d'obligation au tout (obligation pour chacun des débiteurs de payer la totalité de la dette, sauf son recours contre les autres) qui, parfois établie par la loi, plus souvent forgée par la jurisprudence ne produit pas tous les effets de la solidarité passive (telle la non interruption de la prescription)⁸⁵. On complète en reprenant opportunément la précision selon laquelle « l'obligation *in solidum* est souvent rattachée en doctrine à la notion de "solidarité imparfaite", dont le critère réside précisément dans l'absence d'effets secondaires, la solidarité étant au contraire qualifiée de "parfaite" lorsqu'elle emporte de tels effets⁸⁶ ».

84 HONTEBEYRIE A., Le fondement de l'obligation solidaire en droit privé français, thèse dactyl., Economica, 2004, p. 3

85 CORNU G., Vocabulaire juridique, Puf, 2011

86 HONTEBEYRIE A., Le fondement de l'obligation solidaire en droit privé français, th., Economica, 2004, p. 6

A. AVANT LA REFORME DU DROIT DES OBLIGATIONS

43. On rappelle dès à présent que les évolutions apportées par l'ordonnance du 10 février 2016 entre en vigueur le 1^{er} octobre 2016⁸⁷. Le mécanisme de la solidarité était prévu à l'article 1202 du code civil : « La solidarité ne se présume point ; il faut qu'elle soit expressément stipulée. Cette règle ne cesse que dans les cas où la solidarité a lieu de plein droit, en vertu d'une disposition de la loi. » Le texte est explicite : la solidarité doit l'être tout autant. L'article 1200 du code civil en traduit l'effet principal : « Il y a solidarité de la part des débiteurs, lorsqu'ils sont obligés à une même chose, de manière que chacun puisse être contraint pour la totalité, et que le paiement fait par un seul libère les autres envers le créancier ». La solidarité a donc pour premier effet de désigner un coobligé c'est-à-dire un codébiteur au débiteur principal. Une personne (physique ou morale mais le plus souvent il s'agit d'une personne physique) se voit désigner, par la loi ou une convention, solidaire au paiement d'une dette (dans le cas de la solidarité passive qui nous intéresse en premier lieu dans notre propos). On verra que les exemples et les situations où la solidarité se manifeste sont extrêmement variés. Cet effet fonde l'essence même de la solidarité telle qu'on l'entend au sens civil. A l'origine de la solidarité et en particulier de la solidarité dite passive se trouve une personne qui s'est obligée envers un débiteur. Le mécanisme de la solidarité traduira en cas de défaut de paiement l'obligation solidaire à laquelle s'est contraint (par convention) ou est contraint (par la loi) une tierce personne, la personne solidaire ou coobligé. Ce que nous retenons ici, c'est qu'à l'origine de l'obligation solidaire se trouve, au plan civil, une obligation née de la volonté, c'est-à-dire du consentement, du débiteur à s'obliger de payer une dette qu'il n'a pas contracté personnellement. Cette situation renvoie aux droits des obligations où se situent les dispositions relatives à la solidarité. Ainsi, au plan civil, il n'y a pas de solidarité et donc de coobligé –potentiel- à défaut du consentement d'une obligation originelle qui marque en quelque sorte le fait générateur de la solidarité. Autrement dit, pour employer un terme compris tant au plan civil que fiscal, le fait

87 Ord. N°2016-131 du 10 février 2016 portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations

générateur de la solidarité se situe dans la conclusion d'une convention –contrat- ou plus exactement dans le consentement d'une personne –le débiteur principal- à une obligation. L'exigibilité de l'obligation solidaire naît dès lors que, d'une part le fait générateur soit intervenu en bonne et due forme (on renvoi aux conditions de validité des contrats et des obligations) mais aussi que le débiteur principal soit en défaut. D'ailleurs le créancier attend d'abord le plus souvent en pratique que son débiteur initial la réalisation de son obligation de payer avant d'engager une action en solidarité envers le coobligé. Il faut alors remarquer qu'au plan fiscal, on ne parle tout d'abord pas de débiteur mais de redevable même si on emploiera les deux termes dans un même sens. Ensuite, il faut souligner, et c'est sans doute une distinction essentielle à notre sens : le redevable (ou « débiteur fiscal ») ne consent pas du tout de la même manière à la dette fiscale que le fait un débiteur à une obligation de payer. D'ailleurs, il n'y consent pas au sens civil pour une raison simple : la loi y consent pour lui. Pour faire l'analogie avec le contrat : la loi désigne le Trésor public (c'est à dire l'Administration fiscale) comme créancier fiscal. La loi désigne le débiteur fiscal en fixant par la même occasion le périmètre de la loi fiscale (champ d'application, exonérations, options). La loi détermine l'assiette et les règles de calcul des droits. La loi décide enfin du cadre légal des rapports entre créancier fiscal (Trésor public) et débiteur fiscal : règles de prescription, de recouvrement, de contentieux, relatives aux droits et obligations du créancier et de ses débiteurs. Ici, il faut souligner ce que l'on n'a vu écrit nulle part et qui est pourtant l'évidence : le débiteur fiscal –dit redevable- ne choisit pas de le devenir c'est-à-dire de consentir à s'obliger envers le fisc. L'obligation fiscale, comme la solidarité est, de manière *stricto sensu*, « le rapport de droit en vertu duquel une personne est tenue d'accomplir une prestation exactement déterminée quant à sa nature et quant à son montant, jusqu'à une époque exactement fixée⁸⁸ ».

44. Le revers de la médaille, c'est qu'il en est exactement de même pour le fisc : le Trésor public ne choisit pas ses débiteurs fiscaux, c'est la loi qui s'en charge. Donc si la loi

88 MARTINEZ JC, Le statut du contribuable, th., Montpellier, 1975, 650p.

peut désigner une personne débiteur, c'est-à-dire redevable du Trésor public, elle peut, et c'est d'ailleurs ce qu'elle fait, désigner une tierce personne coobligée c'est-à-dire solidaire au paiement du redevable. On rejoint ici l'affirmation selon laquelle « nier la singularité de l'impôt, c'est nier la singularité de l'Etat⁸⁹ ». Mais l'obligation fiscale n'est pas isolée car « il existe des obligations de source volontaire affectées de solidarité et des obligations de source non volontaire affectées de solidarité⁹⁰ ».

B. APRES LA REFORME DU DROIT DES OBLIGATIONS

45. Rassurons-nous immédiatement (à tort ou à raison), la réforme du droit des obligations⁹¹ n'a pas métamorphosé le mécanisme de solidarité. D'ailleurs, le nouvel article 1310 reprend : « la solidarité est légale ou conventionnelle ; elle ne se présume pas ». Certaines dispositions par contre s'évanouissent, fusionnent voire innovent. Tel est le cas avec l'article 1311 nouveau du Code civil : « la solidarité entre les débiteurs oblige chacun d'eux à toute la dette. Le paiement fait par l'un d'eux libère tous envers le créancier. Le créancier peut demander le paiement au débiteur solidaire de son choix. Les poursuites exercées contre l'un des débiteurs solidaires n'empêchent pas le créancier d'en exercer de pareilles contre les autres. » Le texte clarifie les choses en affirmant que le mécanisme de solidarité n'est pas unilatéral. Il n'y a pas le débiteur principal d'un côté et les coobligés solidaires de l'autre. La situation est bien affirmée que la solidarité a pour effet, sur le point de l'action en recouvrement du créancier, de ne pas faire de distinction : il peut engager son action en recouvrement de sa créance de la même manière, et donc autant dire dans un temps contemporain, envers n'importe quel des débiteurs (initiaux ou solidaires). Ce droit accordé au créancier va de pair avec les dispositions de l'article 1315 nouveau qui prévoient que « le débiteur solidaire poursuivi

89 DE CROUY-CHANEL, La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française. In T. Berns, J.-C.K.Dupont, M. Xifaras (dir.), Philosophie de l'impôt, actes d'un colloque international, Université libre de Bruxelles, 29 avril 2004, Bruxelles, Bruylant, 2006, p.135

90 HONTEBEYRIE A., Le fondement de l'obligation solidaire en droit privé français, th., Economica, 2004

91 Ord. N°2016-131 du 10 février 2016 portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations

par le créancier peut opposer les exceptions qui sont communes à tous les codébiteurs, telles que la nullité ou la résolution, et celles qui lui sont personnelles. Il ne peut opposer les exceptions qui sont personnelles à d'autres codébiteurs, telle que l'octroi d'un terme. Toutefois, lorsqu'une exception personnelle à un autre codébiteur éteint la part divise de celui-ci, notamment en cas de compensation ou de remise de dette, il peut s'en prévaloir pour la faire déduire du total de la dette ». Cette formulation éclairée des règles relatives à l'opposabilité des exceptions par un codébiteur solidaire est salutaire de manière générale mais également, nous le verrons, dans notre propos qui vise à aligner sur un même plan le redevable –débiteur fiscal- et le codébiteur solidaire –codébiteur fiscal- tout particulièrement lorsque le premier est une personne morale et le second son dirigeant.

46. Cette réforme ne perturbe pas l'idée que la notion d'obligation est appréhendée en droit comme « un lien de droit entre deux ou plusieurs personnes, en vertu duquel l'une des parties, le créancier, peut contraindre l'autre, le débiteur, à exécuter une prestation : donner (au sens de transférer la propriété d'un bien), faire ou ne pas faire. Dans un sens restreint, elle est synonyme de dette. L'obligation est la face négative de la créance⁹² ». En résumé, la réforme du droit des obligations ne bouleverse pas les dispositions connues en matière de solidarité. Néanmoins, il est évident pour nous, que la rénovation de ces règles et notamment en matière de solidarité a pour effet immédiat de clarifier les dispositions qui l'encadrent. Une observation avisée⁹³ souligne que « le texte [C. civ. art. 1310 nouveau] ne procède, à dessein et dans un souci de clarté pour les praticiens, à aucune qualification théorique de cette solidarité, laquelle est source d'importants débats doctrinaux ». On ne doute pas que l'onde clarificatrice vienne bousculer des pans du droit qui se fondent sur le mécanisme –civil- de l'obligation solidaire, à commencer évidemment, par le droit fiscal qui use largement de la notion

92 Lexique des termes juridiques, 20e ed. Dalloz, 2013 p.624

93 Les éditions Dalloz ont mis en ligne un livre blanc relatif à la réforme du droit des obligations que l'on qualifie de pédagogique, précis et pertinent : <http://www.editions-dalloz.fr/livre-blanc-reforme-du-droit-des-obligations>

comme des effets de la solidarité. Encore faut-il s'accorder sur ce que l'on appelle solidarité en droit fiscal. En effet, une distinction s'impose entre le « droit fiscal public » et le « droit fiscal privé ». Tentons alors de profiter de notre propos pour en clarifier la distinction et risquer une définition. Le droit fiscal est l'ensemble des règles et dispositions relatives aux prélèvements budgétaires⁹⁴. Elles désignent les bénéficiaires et les redevables et établissent le cadre de leur rapport en précisant leurs droits et obligations. Elles fixent le champ d'application, l'assiette, les modalités de détermination, la périodicité, et les modalités de recouvrement. Dès lors que ces règles et dispositions trouvent leurs sources dans le droit au sens le plus large c'est-à-dire, avec une distinction devenue à notre sens obsolète en la matière, aussi bien en droit public qu'en droit privé, une distinction s'impose. Nous défendons l'idée, non pas d'une opposition, mais d'une complémentarité⁹⁵ entre, le droit des finances publiques⁹⁶, le droit public financier⁹⁷ et le droit fiscal général (lui-même divisé entre fiscalité des professionnels et fiscalité des personnes). La solidarité et l'ensemble de ses contours mobilisent l'ensemble de la doctrine fiscale quelle que soit son domaine de prédilection. La solidarité employée en droit fiscal mobilise l'ensemble des pans qui forment la matière.

47. Ceci dit, s'agissant de la notion de solidarité, celle-ci, il faut en mesurer l'importance pour délimiter le sens qui nous saisi, ne relève pas de la même définition selon qu'il s'agisse d'une approche dite « publiciste » ou alors d'une approche « privatiste ». La première a été le terrain propice à l'essor d'une solidarité confrontée à l'intérêt public tandis que la seconde forme le mécanisme qui s'introduit dans les rapports entre personnes. On verra alors que si l'une comme l'autre des solidarités

94 DE CROUY-CHANEL E., La citoyenneté fiscale, in *L'impôt*. Archives de philosophie du droit, t. 46, Paris, Dalloz, 2002, p.39

95 LAMBERT Th., *Droit public financier et droit fiscal : une famille à recomposer ?*, RFFP, 2016, n°113, p.111

96 BOUVIER M., *Sciences des finances publiques : le quiproquo*, RFFP, 2016, n°133, p.33 : « il faut en conclure que si l'on souhaite développer une formation et une recherche qui correspondent absolument à la réalité des finances publiques alors leur rattachement au droit public, comme d'ailleurs à une autre discipline, est tout à fait vain, elles y sont trop à l'étroit. »

97 HERTZOG R., *Le droit public financier : un conquérant en attente de reconnaissance*, RFFP, 2016, n°113, p.83

semblent s'ignorer, la première pose les prémices d'une justification quant à l'existence de la seconde, en quelque sorte sous une forme d'expression individualisée où l'une comme l'autre partage un même socle : celui d'intérêt commun qui se traduit notamment par l'existence du mécanisme de solidarité.

§ 2. SOLIDARITE ET IMPOTS : LE SOLIDARISME FISCAL

48. Au sein d'une collectivité, la solidarité traduit le lien d'entraide qui unit tous ses membres⁹⁸. Ce principe s'exprime comme un état de dépendance mutuelle et une obligation de s'entraider. Il est régulièrement affirmé dans la succession des textes fondateurs et constitutionnels : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés⁹⁹ ». Cet autre principe s'accompagne du nécessaire consentement à l'impôt : « Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée¹⁰⁰ ». Même la constitution –oubliée– de 1793 en son article 101 prévoit que « nul citoyen n'est dispensé de l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques ».

49. Une auteure¹⁰¹ souligne dans le prolongement de ces principes constitutionnels que « la solidarité se présente comme une donnée singulièrement empirique et normative. Sa richesse conceptuelle ne constitue pas un obstacle, dès lors que l'on renseigne ses deux principales qualités. L'étude du lien solidarité-impôt exige en effet l'adoption d'une double acception de la solidarité. D'une part, la solidarité fonde et traduit juridiquement l'interdépendance des membres liés par une communauté

98 CORNU G., Vocabulaire juridique, Puf, 2011, p.967

99 DDHC 1789, art. 13

100 DDHC 1789, art. 14

101 ROSA A., Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne, th., Dalloz, 2015, 498 p.

d'intérêts ou d'appartenance ; d'autre part, la solidarité oblige et légitime l'intervention de la puissance publique ».

50. Le lien s'établit alors entre solidarité et impôt au point de s'établir en théorie qui « considère l'impôt comme un devoir nécessaire à l'établissement du lien social¹⁰² ». Ainsi, plus largement, c'est « une nouvelle doctrine [qui] a surgi de la découverte du point de contact, du terrain de conciliation où se rejoignent et s'allient dans une juste mesure l'individu et la société. C'est le solidarisme¹⁰³ ». On y retrouve l'affirmation selon laquelle « c'est l'impôt qui constitue l'expression possible et la plus évidente de la solidarité¹⁰⁴ ». Et pour s'en convaincre, il suffit de souligner que l'étude¹⁰⁵ du lien solidarité-impôt a pour ambition de montrer que « l'impôt est le signe et le moyen de la solidarité¹⁰⁶ ».

51. Si en droit public, c'est la notion de solidarisme qui est employée pour souligner que la solidarité est fondée sur la dette sociale communément partagée entre membres d'une même communauté, en droit privé, la solidarité traduit l'appartenance à une même communauté d'intérêts. En effet, la tierce personne qui se porte solidaire à une obligation contractée par une personne ou que la loi désigne comme telle entretient toujours un lien que le contrat ou la loi s'accorde à user, même sans le souligner en particulier. Dans les deux cas, on retrouve la notion de communauté, d'un lien qui dépasse le seul consentement mutuel. Il en est ainsi lorsque l'obligation solidaire est de nature fiscale. Et la réforme du droit des obligations n'y change rien, pour l'instant.

102 BOUVIER M., Les cadres conceptuels de la justice fiscale, in Vapaille L. (dir) Refonder l'impôt sur le revenu ? Colloque 20 janvier 2012 CERAP L'Harmattan 2013 p. 26

103 MAURANGES G., Sur l'histoire de l'idée de solidarité, Paris, A. Michalon, 1909, p.11

104 PONTIER J-M., De la solidarité nationale, RD publ., 1983

105 ROSA A., Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne, th., Dalloz, 2015, 498 p.

106 GUTMANN D., Du droit à la philosophie de l'impôt, in L'impôt, Archives de philosophie du droit, t.46, Paris, Dalloz, 2002, p.10

§ 3 SOLIDARITE ET FISCALITE : DE L'OBLIGATION SOLIDAIRE AU PASSIF FISCAL

52. Le droit fiscal emprunte aisément au mécanisme de la solidarité ses effets, à commencer par celui qui offre au créancier un débiteur supplémentaire (on insiste sur la qualité de « débiteur » car la loi ne désigne qu'un redevable). La solidarité appliquée à l'impôt trouve sa source dans la loi. Il faut ici et de manière définitive, accepter le fait qu'en matière de fiscalité, la solidarité ne relève que du domaine de la loi. D'ailleurs, la loi fiscale ne laisse aucune opportunité au fisc pour accueillir favorablement le consentement d'une tierce personne pour devenir solidaire au paiement de l'impôt d'un redevable sauf interposition obligatoire d'un intermédiaire tel qu'un représentant fiscal.

53. « Lorsqu'il y a solidarité, le créancier peut réclamer la totalité de la dette fiscale à l'un quelconque des débiteurs, sauf au débiteur qui aura payé le tout à se retourner ensuite contre ses codébiteurs pour les faire contribuer au paiement à ses côtés. Il y a lieu de souligner que la solidarité ne se présume pas et qu'elle doit être expressément prévue par un texte légal ou un acte (C. civ., art. 1202). A noter, en outre, que la solidarité entraîne la représentation mutuelle entre codébiteurs avec les effets qui y sont attachés ; il en résulte, notamment, que les actes interruptifs de prescription à l'égard de l'un produisent effet à l'égard de tous¹⁰⁷ ».

La solidarité prend donc des formes diverses. Autant de fois que nécessaire selon les situations auxquelles elle s'applique. Face à la variété des obligations fiscales, la variété des obligations solidaires est de mise sans pour autant bouleverser ses fondements. Pourtant, en matière de solidarité parfaite comme imparfaite tout comme en matière civile ou fiscale, « il faut [...] distinguer celle [solidarité], toute particulière, qui consiste en l'adjonction dans une dette, avec solidarité, d'une ou plusieurs personnes qui sans la loi, eussent été juridiquement étrangères à cette dette. La technique est nettement plus audacieuse que les précédentes [solidarité telle que celle conclue conventionnellement]. Bien entendu, l'intervention du législateur s'explique en l'occurrence par l'existence d'un

107 BOI-REC-PREA-10-10-30-20130325 n°17

certain rapport de proximité¹⁰⁸ entre la dette considérée et la ou les personnes qui sont ainsi attirées dans son giron. Il reste qu'à défaut d'une disposition spéciale, pareille proximité ne suffira pas à créer une obligation. Et c'est pourquoi, inspirée de motifs divers, la loi s'en charge. En d'autres termes, c'est l'obligation même qui est légale, et non la seule solidarité. Aussi, l'expression d'obligation légale et solidaire paraît-elle en l'occurrence plus appropriée que celle de solidarité légale ». Les dispositions fiscales foisonnent¹⁰⁹ de ce genre de solidarité dont bien évidemment font partie celles relatives à la solidarité du dirigeant qu'elle soit visée à l'article L.267 du LPF ou à l'article 1745 du CGI.

§ 4. SOLIDARITE ET DROIT DES PERSONNES MORALES : ENTRE ASSOCIE ET DIRIGEANT

54. La question de la solidarité du dirigeant n'est pas propre au droit fiscal puisqu'elle traverse le droit des sociétés. Intéressons nous alors à la manière dont le droit spécial traite et prévoit la solidarité. On doit alors distinguer un point essentiel : le droit des sociétés traite, du point de vue de la solidarité, le sort de l'associé et non du dirigeant. Même si il faut reconnaître que dans de nombreuses situations le dirigeant cumule avec la qualité d'associé. A l'origine, le droit des sociétés est exclusivement un droit spécial puisqu'il trouve sa source en premier lieu parmi les règles civiles. Le code civil organise d'ailleurs le « tronc commun » aux sociétés laissant, il faut le souligner, une place de choix à la dérogation ce que permet le droit spécial c'est-à-dire le droit des sociétés lequel s'emploie à produire les solutions alternatives aux seules règles du droit civil. D'ailleurs l'article 1834 du Code civil le souligne : « les dispositions du présent chapitre sont applicables à toutes les sociétés s'il n'en est autrement disposé par la loi en raison de leur forme ou de leur objet ».

55. S'agissant tout particulièrement de la solidarité, la combinaison des dispositions civiles et sociétaires posent deux distinctions qui orientent notre développement. Tout

108 On retrouve ici l'idée d'une communauté d'intérêt, justifiée au plan constitutionnel et relayée dans les rapports entre personnes ce qu'organisent les dispositions civiles.

109 Les exemples ne manquent pas : en matière de cession d'entreprise (CGI, art. 1684), entre époux (CGI, art. 1685), entre héritiers (CGI, art. 1709)

d'abord, il y a lieu de distinguer entre l'associé et le dirigeant. Le premier participe au contrat de société c'est-à-dire les statuts. La communauté des associés voire même un associé seul¹¹⁰ peut, dans le respect des dispositions légales, décider de constituer une société laquelle « doit avoir un objet licite et être constituée dans l'intérêt commun des associés¹¹¹ » (c'est à dire en l'occurrence lui-même pour les formes sociales unipersonnelles). On retrouve ici la notion de communauté d'intérêt dont s'inspire, sinon se fonde, le solidarisme fiscal dont il a été question précédemment. Dès lors, les dispositions spéciales organisent les relations des associés vis-à-vis des tiers mais également entre eux. Le lien qui les unit, à savoir les statuts dont ils ont décidé ensemble à l'unanimité¹¹² pour avoir, par volition, exprimé à la fois leur initiative de constituer ou rejoindre l'assemblée des associés et de consentir ensemble aux règles fixées, relèvent du contrat c'est-à-dire d'un rapport d'obligation vis-à-vis des tiers (personnellement, ensemble ou par l'intermédiaire de la personne morale constituée) mais également entre eux. Le mécanisme de solidarité trouve un terrain propice pour s'exprimer. D'abord de manière générale notamment du point de vue des pertes et/ou des dettes sociales. Puis aussi vis-à-vis du fisc s'agissant des dettes sociales fiscales c'est-à-dire celles dont est redevable la personne morale en l'occurrence la société. Cette solidarité est d'ailleurs encadrée selon qu'il s'agisse d'une société de personne ou de capitaux. Pour les sociétés civiles, « à l'égard des tiers les associés répondent indéfiniment des dettes sociales à proportion de leur part dans le capital social à la date de l'exigibilité ou au jour de la cessation des paiements¹¹³ ». Un bémol s'impose pour les créanciers de la société civile puisque ceux-ci « ne peuvent poursuivre le paiement des dettes sociales contre un associé qu'après avoir préalablement et vainement poursuivi la personne morale¹¹⁴ ». Pour la société en nom collectif (SNC), « les associés en nom collectif ont tous la qualité

110 C. civ., art. 1832 al. 2

111 C. civ., art. 1833

112 Pour la SARL : C.co., L.223-6 : « Tous les associés doivent intervenir à l'acte constitutif de la société, en personne ou par mandataire justifiant d'un pouvoir spécial. »

113 C.civ., art. 1857 ; GIBIRILLA D., L'obligation aux dettes sociales dans les sociétés civiles : D. 1998, chron., 625

114 C.civ., art. 1858

de commerçant et répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales. Les créanciers de la société ne peuvent poursuivre le paiement des dettes sociales contre un associé, qu'après avoir vainement mis en demeure la société par acte extrajudiciaire¹¹⁵ ». Dans les sociétés en commandite simple, la situation varie selon que l'associé soit commandité ou alors commanditaire puisque la loi prévoit que « les associés commandités ont le statut des associés en nom collectif. Les associés commanditaires répondent des dettes sociales seulement à concurrence du montant de leur apport. Celui-ci ne peut être un apport en industrie¹¹⁶ ». Les créanciers de ces sociétés de personnes disposent d'une faculté dont ils ne disposent pas face aux associés des sociétés de capitaux, y compris la société à responsabilité limitée dont l'engagement est, en principe, limité à leur apport. Il s'agit ici également de ne pas confondre contribution aux pertes et obligation aux dettes sociales. La notion d'obligation aux dettes sociales ne se confond pas avec celle de contribution aux pertes¹¹⁷. La frontière entre chacune passe par la distinction entre les relations entre associés et les relations que chacun peut entretenir avec les tiers¹¹⁸. On veut souligner ici dans notre propos que les dispositions civiles comme spéciales s'accordent à organiser les relations, et notamment le mécanisme de solidarité, des associés abstraction faite de la personne du dirigeant.

56. S'agissant des dirigeants de droit de ces mêmes sociétés, la loi prévoit au cas par cas des dispositions qui mobilisent notre attention. On s'attardera en particulier sur celles qui sont les plus répandues et pour lesquelles la problématique de la

115 C.co., art. L 221-1

116 C.co., L.222-1

117 MORTIER R., Le chevauchement fantastique de la contribution aux pertes et de l'obligation aux dettes, JC. PÉN. E 2011, n°46, p. 28 et s. ; GIBIRILA D., L'obligation aux dettes sociales dans les sociétés civiles, Defrénois 1998, n°10, p.625

118 Cass. 3e civ., 6 juillet 1994, n°92-12.839 : Bull. civ. 1994 III n° 140 p. 89 : « Mais attendu que les associés étant tenus du passif social sur tous leurs biens à proportion de leurs droits sociaux et en l'absence de disposition exclusive de l'application de l'article 1844-1 du Code civil, la Cour d'appel a retenu exactement que la contribution aux pertes se manifeste dans les relations entre associés, contrairement à l'obligation aux dettes qui se caractérise par l'engagement des associés à l'égard des créanciers »

responsabilité du dirigeant de droit (c'est-à-dire du dirigeant légal ou statutaire) sur la société à responsabilité limitée (SARL). Ainsi, la SARL « est gérée par une ou plusieurs personnes physiques¹¹⁹ ». Il s'agit en l'occurrence du ou des gérants. Celui-ci ou ceux-ci « sont responsables, individuellement ou solidairement, selon le cas, envers la société ou envers les tiers, soit des infractions aux dispositions législatives ou réglementaires applicables aux sociétés à responsabilité limitée, soit des violations des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion¹²⁰ ». Ici, la solidarité s'imisce dans les rapports entre gérants et non entre gérant et société ou entre gérant et associés. Sur ce point, la situation des dirigeants des autres sociétés n'est pas très différente.

57. Comme on peut légitimement le faire lorsque l'on s'intéresse au mécanisme de solidarité et à la fiscalité, on peut considérer que l' « on peut certes s'interroger sur les raisons de politique juridique qui ont inspiré au législateur l'adoption de tel ou tel cas de responsabilité solidaire légale ou d'obligation légale et solidaire, ou au juge l'extension de la solidarité coutumière à des obligations de source non volontaire ». Et juger que « ces solutions, qui relèvent de l'ordre de la loi ou de l'autorité de la coutume, se passent d'explication théorique », nous allons nous risquer à trouver une motivation suffisamment bien assise pour à la fois justifier qu'il existe une solidarité du dirigeant au passif de la personne morale qu'il dirige et démontrer en quoi et dans quelle mesure, cette solidarité peut s'affranchir, parce qu'elle est répond d'un intérêt commun entre le dirigeant et la personne morale qu'il dirige, du cadre dans lequel elle est aujourd'hui contrainte. Le mécanisme de la représentation nous guide dans cette démarche et en particulier, s'agissant du sujet qui nous préoccupe en pratique, de la représentation en droit des sociétés. Ormis ce point, la solidarité est quasi absente des dispositions spéciales relatives au dirigeant. D'ailleurs, si le mécanisme de la solidarité relève des dispositions civiles, « il faut préciser que le code civil n'a plus qu'un rôle résiduel dans la réglementation des sociétés commerciales¹²¹ ». Par contre, la question de la

119 C.co., L.223-18 al. 1er

120 C.co., art. L 223-22 al. 1er

121 MOUBSIT Hassna, La représentation en droit des sociétés, th., L'harmattan, 2013

responsabilité du dirigeant traverse le droit spécial et pose les limites imposées au dirigeant de droit. D'ailleurs cette question relève à la fois de la juridiction répressive (peine de prison et amendes), de la juridiction civile (dommages et intérêts) et de la juridiction commerciale (condamnation au comblement de passif).

SECTION 2

DE LA REPRESENTATION EN DROIT DES SOCIETES : ENTRE DELEGATION DE POUVOIRS ET PRESOMPTION DE RESPONSABILITE FISCALE DU DIRIGEANT

§ 1. LA REPRESENTATION : A LA FOIS INDISPENSABLE A LA SOCIETE ET PREALABLE AUX POUVOIRS DU DIRIGEANT SOCIAL

58. Le mécanisme de la représentation est au centre du droit des sociétés lequel permet d’insuffler un souffle de vie à une personne morale. En effet, comment concevoir la vie d’une personne morale sans représentation ?

59. Le fisc est un créancier qui bénéficie d’une procédure exorbitante du droit commun. Cette situation ne manque pas d’ailleurs d’être régulièrement soulignée voire dénoncée par de nombreux observateurs. Mais comment pourrait-il en être autrement alors qu’il s’agit sans aucun doute du seul créancier que l’on connaisse qui ne choisit pas ses débiteurs. La loi s’en charge alors et désigne les redevables et coobligés à la dette fiscale. Il revient au législateur d’assurer autant de garanties aux redevables que de voie de recouvrement au créancier qu’est le Trésor Public. Si la loi trouve, dans le cadre du droit spécial des sociétés, à désigner le dirigeant ou l’associé solidaire, ou non, avec la personne morale qu’il dirige, le législateur trouverait aisément à motiver –et nous comptons, au travers notre propos, l’aider dans cette direction- une évolution de la solidarité du dirigeant au passif fiscal, s’agissant de ce qui nous préoccupe, avec la société qu’il dirige.

A. LA REPRESENTATION DES SOCIETES PERSONNIFIEES

60. Le mécanisme de représentation tient ici une place essentielle. C’est lui qui donne au dirigeant légal (ou statutaire), c’est-à-dire au dirigeant de droit, toute son importance. Pour reprendre un auteur¹²², l’utilisation de la technique de la représentation dans les sociétés commerciales semble être l’un des plus intéressants de

122 MOUBSIT Hassna, La représentation en droit des sociétés, th., L’harmattan, 2013

« l'utilisation du droit civil¹²³ » en droit des sociétés. La représentation est d'abord apparue comme un simple élément du contrat de mandat¹²⁴. Et L'histoire de son apparition est en effet étroitement liée à la question de la personnalité morale¹²⁵ des sociétés puisque c'est son admission en droit français¹²⁶ qui a rendu nécessaire la représentation du sujet de droit ainsi reconnu. Il s'agit de la désignation d'une personne physique qui figure la personne morale, et agit en son nom et pour son compte pour l'accomplissement des actes nécessaires à la réalisation de son objet social¹²⁷ mais pas seulement puisque la loi prévoit l'éventualité d'un dépassement –donc possible dans les faits- d'actes dépassant l'objet social. D'ailleurs, il faut à notre sens partager l'affirmation qui souligne que « c'est le représentant qui exprime la volonté sociale¹²⁸ ». La notion de « volonté sociale » est bien plus large que celle, étreinte, de « l'objet social ». Le représentant agit dans les faits sans limites au nom mais pas forcément dans l'intérêt de la personne qu'il représente. Il est évident que « la société n'existe que par ses représentants¹²⁹ ». D'ailleurs, « la personne morale dont la réalité n'est que technique¹³⁰ » et « ne peut soutenir sa vie juridique que par le concours de personnes physiques dont la volonté la représente¹³¹ ». La personne morale est une fiction car la personne physique est une réalité. On partage bien entendu ce point de vue qui s'est imposé face aux excès de la théorie de la réalité organique qui soutenait que « les

123 GERMAIN M., Le droit civil et le droit commercial, in 1804-2004, Le code civil. Un passé, un présent, un avenir, Dalloz, 2004, p.644 ; DIDIER Ph., De la représentation en droit privé, LGDJ, 2000, p.17 et s

124 GIVERDON V., L'évolution u contrat de mandat, th., Pars, 1947 ; LE TOURNEAU Ph., De l'évolution du mandat, D. 1992, chr. 157 ; PETEL Ph. Le contrat de mandat, Dalloz, 1994

125 MATHEY N., recherche sur la personnalité morale en droit privé, th., Paris II, 2001

126 C. civ. Art. 1842 ; C. co., L 210-6

127 GIBIRILA D., Le dirigeant de société : statut juridique, social et fiscal, Litec, 1995

128 MARTIN G., La représentation des sociétés commerciales par leurs organes, th., Nancy, 1977

129 ASECION S., Le dirigeant de société, un mandataire spécial d'intérêt commun, Rev. Sociétés, 2000, n°4, p.683 et s

130 GUYON Y., Personnalité morale des sociétés. Effets, jcl. Sociétés, fasc 28-15, 1997

131 SAVATIER R., L'écran de la représentation devant l'autonomie de la volonté de la personne, D.1959, chron., p. 50

personnes présentent une réalité et existent indépendamment de toute intervention législative¹³² ».

Bien qu'elles soient fictives, les personnes morales qui acquièrent la personnalité morale lors de l'immatriculation¹³³ sont considérées comme des personnes à part entière alors elles doivent nécessairement « agir par l'intermédiaire d'un représentant¹³⁴ ». Effectivement, « qu'elle soit une fiction ou une réalité, la société n'a jamais une existence palpable, comparable à celle des êtres vivants¹³⁵ ». L'attribution de la personnalité morale a plusieurs effets dont celui de conférer à la société personnifiée un patrimoine¹³⁶. La société personnifiée devient de plein droit « un être de raison capable de posséder un patrimoine¹³⁷ ». Le patrimoine forme l'ensemble des biens et des obligations d'une même personne (c'est-à-dire de ses droits et charges appréciables en argent), de l'actif et du passif, envisagé comme formant une universalité de droit, un tout comprenant non seulement ses biens présents mais aussi ses biens à venir¹³⁸. Les dispositions de l'article 2284 du Code civil¹³⁹ posent le principe selon lequel « quiconque s'est obligé personnellement, est tenu de remplir son engagement sur tous ses biens mobiliers et immobiliers, présents et à venir ». Néanmoins, ce principe qui revêt un caractère exclusif n'obère pas la faculté qu'une autre personne que celle qui s'est obligée puisse répondre des obligations de cette dernière. C'est selon nous ce qui fonde le mécanisme de solidarité. La solidarité, rappelons le, « est légale ou conventionnelle ; elle ne se présume pas¹⁴⁰ ». Le principe de l'unicité du patrimoine n'empêche aucunement qu'une autre personne puisse remplir cet engagement en lieu et place de celui qui s'est obligé par l'intermédiaire notamment du mécanisme de la solidarité. D'ailleurs, on

132 MOUBSIT Hassna, La représentation en droit des sociétés, th., L'harmattan, 2013

133 C.civ., art. 1842 al. 1er ; GERMAIN M., Naissance et mort des sociétés commerciales, études dédiées à René Roblot, aspects actuels du droit commercial français, LGDJ, 1984, p.219

134 GUYON Y. Personnalité morale des sociétés. Effets, Jcl. Sociétés, fasc. 28-15, 1997

135 GUYON Y. Personnalité morale des sociétés. Effets, Jcl. Sociétés, fasc. 28-15, 1997

136 MALAURIE Ph., AYNES L., Droit civil, les biens, 3ème éd, defrenois, 2007

137 AUBRY Ch. et RAU Ch.,

138 CORNU G., Vocabulaire juridique, Puf, 2011

139 Inchangées avec la réforme du droit des obligations

140 C.cvi., art. 1310 nouveau

l'observe selon la forme sociale de la société qui traite les rapports et engagements des associés vis-à-vis des tiers et vis-à-vis de la société différemment selon qu'il s'agisse d'une société de personnes telles qu'une SNC ou dans une moindre proportion une société civile et une société à risque limité comme une SARL ou une EURL dans sa forme unipersonnelle ou encore une SAS ou une SA. On peut alors tout à fait envisager que la loi en dispose également pour le dirigeant vis-à-vis de la société et vis-à-vis des tiers ce qui est particulièrement le cas en droit des procédures collectives¹⁴¹.

B. REPRESENTATION ET POUVOIR DE DIRECTION

61. Le droit spécial se préoccupe notamment de désigner l'organe de direction de la société. Si on peut distinguer entre le pouvoir de représentation d'une part et le pouvoir de direction d'autre part¹⁴², nous souhaitons souligner ici que la représentation est, comme nous l'avons développé précédemment, indispensable à la société personnifiée. Dès lors, il faut sans doute considérer que la représentation forme l'expression, sinon le préalable, des pouvoirs de direction attribués à l'organe de direction. D'ailleurs, les dispositions du code de commerce abondent dans ce sens. Pour la SARL, « dans les rapports avec les tiers, le gérant est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société, sous réserve des pouvoirs que la loi attribue expressément aux associés¹⁴³ ». Pour la SNC, « dans les rapports avec les tiers, le gérant engage la société par les actes entrant dans l'objet social¹⁴⁴ ». Dans les SAS, ce point est plus explicite car « la société est représentée à l'égard des tiers par un président désigné dans les conditions prévues par les statuts. Le président est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société dans la limite de l'objet social¹⁴⁵ ». Dans la SA classique, le directeur général est « l'homme fort¹⁴⁶ » : « le

141 LISANTI C., La responsabilité patrimoniale des dirigeants de sociétés objet d'une procédure collective, in Mélanges en l'honneur du professeur Jean Prieur, Lexisnexus, 2014, p. 183

142 MOUBSIT Hassna, La représentation en droit des sociétés, th., L'harmattan, 2013

143 C.co., art. L. 223-18

144 C.co., art. L. 221-5

145 C.co., art. L. 227-6

directeur général est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société. [...] Il représente la société dans ses rapports avec les tiers. La société est engagée même par les actes du directeur général qui ne relèvent pas de l'objet social, à moins qu'elle ne prouve que le tiers savait [...] ¹⁴⁷ ». C'est également le cas dans la SA moderne c'est-à-dire celle à directoire ¹⁴⁸.

62. On le voit de façon implicite comme explicite, pour les sociétés, il n'y a pas de représentation sans pouvoir de direction. On peut alors affirmer que le pouvoir de représentation est le premier attribut sinon la prérogative préalable à toutes les autres dont bénéficie l'organe de direction de chaque société ce qu'un auteur met en avant opportunément pour notre propos : « l'absorption du pouvoir de décision par le pouvoir de représentation conduit à conférer à la technique une étendue plus importante que son étendue réelle ¹⁴⁹ ». Cette représentation est intimement liée à la personnalité juridique de la société qu'elle ne se pose pas en terme de contrat comme on pourrait l'imaginer dans un mandat de représentation mais davantage comme une stipulation pour autrui c'est-à-dire une convention par laquelle l'une des parties (le stipulant) fait promettre à l'autre (le promettant) l'accomplissement d'une prestation au profit d'un tiers (le bénéficiaire). Le pacte statutaire forme cette convention par laquelle l'assemblée des associés désigne un dirigeant (statutaire) qui accepte et donc s'oblige à accomplir sa mission de direction dans le respect de l'objet social à commencer par représenter la société (le bénéficiaire) pour toute sa vie sociale. D'ailleurs, l'analyse peut se poursuivre alors que « la distinction des pouvoirs de représentation et de décision impose de distinguer ces deux notions pour ne retenir la qualification de dirigeant que pour désigner la personne titulaire de pouvoir de décision et de représentation. [...] c'est le

146 VENDEUIL S., Nouvelle régulations économiques et dissociation des fonctions de president du conseil et de directeur général, JCP ED e 2001. P.1315

147 C.co., art. L.225-56

148 C.co., art. L.225-64

149 MOUBSIT Hassna, La représentation en droit des sociétés, th., L'harmattan, 2013

cumul par une seule personne des pouvoirs nécessaires à l'engagement social qui justifie la qualification de dirigeant social¹⁵⁰ ».

C. DU POUVOIR DE LA REPRESENTATION A LA RESPONSABILITE

63. « Le corollaire indispensable à cette toute puissance est une responsabilité personnelle importante tant civile que pénale¹⁵¹ » et on veut y ajouter dès à présent la responsabilité fiscale sous jacente à notre propos. « Pour que les actes accomplis par le représentant produisent directement leurs effets dans le patrimoine de la personne représentée, il y a une [...] condition considérée comme essentielle. Il s'agit de l'intention de représenter ou *contemplatio domini*¹⁵². Le dirigeant social ou dirigeant de droit ou encore dénommé dirigeant statutaire ou légal c'est à dire le représentant doit « agir au nom du représenté¹⁵³ ». Ceci a d'ailleurs conduit la Cour de cassation à considérer que « le représenté n'est pas tenu des actes accomplis par le représentant en dépassement de ses pouvoirs. Au-delà une responsabilité pèse sur le représentant, tant à l'égard du représenté que des tiers, pour toutes la fautes dommageables qu'il pourrait commettre dans l'exécution de sa mission de représentation¹⁵⁴ ».

64. Dès lors que l'on s'intéresse aux obligations fiscales, le pouvoir de satisfaire à celles-ci revient au dirigeant qui cumule le pouvoir de représentation et de décision. Sa responsabilité va donc de pair. La solidarité au paiement du passif fiscal en fait partie. On rappelle qu'il y a bien distinction des patrimoines entre celui de la société et celui de son dirigeant. La distinction du patrimoine entre associé et société est prescrite par les dispositions spéciales. Dès lors il ne faut pas confondre la qualité d'associé et celle de dirigeant quand bien même il s'agirait de la même personne. Le contrat de société est l'acte de naissance de la société comme son immatriculation lui donne un état civil qui

150 MOUBSIT Hassna, La représentation en droit des sociétés, th., L'harmattan, 2013

151 GIANNO R. et COMBES AE. La dénaturation du mandat social par la pratique dans les sociétés anonymes, gaz pal. 2002 doctrine, p 854

152 CLARISE J., De la représentation. Son rôle dans la création des obligations, th., Société lilloise d'édition et de librairie, 1949

153 CARBONNIER J., Droit civil, op. cit.

154 MOUBSIT Hassna, La représentation en droit des sociétés, th., L'harmattan, 2013

lui donne le souffle de vie juridique indispensable à la viabilité civile de son être. Que ce soit à l'occasion de la conclusion du contrat de société ou de son immatriculation, la personne dite « morale » ne peut revendiquer son existence que par le mécanisme de représentation qui a pour effet de reconnaître à une personne physique désignée conventionnellement dans le respect des dispositions légales (spéciales) le pouvoir d'agir pour et au nom de la personne morale en devenir. D'ailleurs cela ne pose aucune difficulté pour les sociétés unipersonnelles à ce qu'une personne physique consente seule à contracter de sa seule initiative et donner naissance à une société dont la personnalité juridique sera distincte de la sienne.

D. REFORME DU DROIT DES OBLIGATIONS ET REPRESENTATION EN DROIT DES SOCIETES

65. Le mécanisme de représentation est directement intéressé par la réforme du droit des obligations. Celle-ci offre au mécanisme de représentation une autonomie dont il ne bénéficiait pas alors qu'il était très étroitement lié à la notion de mandat. Malheureusement, le législateur n'a pas trouvé sens à définir précisément le mécanisme de représentation et les contours de cette notion. Toutefois, les articles nouveaux du code civil¹⁵⁵ ne contredisent pas le fait qu'il y a représentation dès lors qu'une personne est investie d'un pouvoir, c'est-à-dire de « l'aptitude à exprimer un intérêt distinct du sien¹⁵⁶ ». Cette situation ne nous aide qu'à moitié dans l'analyse que l'on peut produire quant aux effets de ces nouvelles dispositions en matière de pouvoir de représentation du mandataire social. L'article nouveau 1153 du Code civil consacre la diversité des sources à l'origine de la représentation puisque « le représentant légal, judiciaire ou conventionnel n'est fondé à agir que dans la limite des pouvoirs qui lui ont été conférés ». On classera aisément le mandataire social dans la catégorie des représentants conventionnels puisque celui-ci tire son pouvoir de représentation du pacte statutaire (ou contrat de société) qui organise la désignation de l'organe de

155 C.civ., art. 1153 et s. nouveaux

156 GAILLARD E., Le pouvoir en droit privé, Economica, 1985, n°217, p.139

direction que la mandataire social, c'est-à-dire le dirigeant de droit, incarne. On souligne opportunément que ce pouvoir est strictement encadré et motivé par la loi.

66. Les nouvelles dispositions distinguent opportunément entre d'une part les actes accomplis dans la limite des pouvoirs du représentant et d'autre part ceux accomplis sans pouvoirs ou au-delà. Ainsi, dans le premier cas, « lorsque le représentant agit dans la limite de ses pouvoirs au nom et pour le compte du représentant, celui-ci est seul tenu de l'engagement ainsi contracté¹⁵⁷ » tandis que si « l'acte accompli par un représentant sans pouvoir ou au-delà de ses pouvoirs est inopposable au représenté, sauf si le tiers contractant a légitimement cru en la réalité des pouvoirs du représentant, notamment en raison du comportement ou des déclarations du représenté¹⁵⁸ ». On retrouve ici l'ombre de la notion de faute séparable ou détachable des fonctions.

67. Cette distinction, qui a pour objet de fixer la limite de responsabilité selon la qualification que l'on réserve aux actes accomplis par le représentant au nom du représenté, soulève des interrogations quant à son application en matière de représentation en droit des sociétés. Tout d'abord, il faut s'interroger quant à la véritable nature de la représentation en droit de sociétés. Il ne faut pas douter des ressorts du mécanisme de représentation en droit des sociétés sur lesquels s'érigent le pouvoir reconnu du dirigeant d'engager la personne morale qu'il dirige. Par contre, les dispositions nouvelles laissent planer implicitement l'expression de la volonté de la personne morale à être représentée ce dont nous doutons évidemment. En effet, lorsque le législateur prévoit que « lorsque le représentant détourne ses pouvoirs au détriment du représenté, ce dernier peut invoquer la nullité de l'acte accompli si le tiers avait connaissance du détournement ou ne pouvait l'ignorer¹⁵⁹ ». Clairement, ici, le représenté, c'est-à-dire la société dès lors qu'on applique ces dispositions au mécanisme de représentation qui lie le dirigeant à la société qu'il dirige, ne sont pas applicables *stricto sensu*. C'est à l'assemblée des associés ou actionnaires d'agir. On voit alors que le

157 C.civ., art. 1154 al. 1er nouveau

158 C.civ., art. 1156 nouveau

159 C. civ., art. 1157 nouveau

mécanisme de représentation appliqué aux personnes morales pour leur assurer une vie sociale et la faculté de l'exercice de leurs prérogatives d'être doué de la personnalité juridique est possible –voire n'est que possible- en l'absence de la volonté de la personne représentée, c'est-à-dire pour ce qui nous préoccupe, la société en tant que personne morale. Cette situation place le représentant d'une société dans une situation plus confortable que celle de n'importe quel représentant dont le représenté pourrait agir seul, de son propre chef, pour revendiquer ses droits de représenté face, par exemple, à un représentant indélicat. En l'occurrence, le droit spécial organise déjà les effets de situations préjudiciables à la personne morale du fait de son dirigeant : faute de gestion ayant mené à une procédure collective, faute personnelle engageant la responsabilité pénale, ... Or, le législateur a tout de même prévu que « le tiers qui doute de l'étendue du pouvoir du représentant conventionnel à l'occasion d'un acte qu'il s'apprête à conclure, peut demander par écrit au représenté de lui confirmer, dans un délai qu'il fixe et qui doit être raisonnable, que le représentant est habilité à conclure cet acte¹⁶⁰ ». Sauf à contrarier la nature conventionnelle du lien qui lie le mandataire social à la société pour lui préférer, ce qui reste à démontrer, une qualification différente telle que la voie légale, cette précision suscite notre attention. En matière fiscale, l'administration s'intéresse de près à la qualité de son interlocuteur s'agissant de ses redevables personnes morales que ce soit dans le cadre des obligations fiscales qui incombent aux redevables personnes morales (voire de leurs associés pour certaines sociétés et/ou les modalités d'imposition de leurs bénéfices¹⁶¹) ou dans le cadre d'une procédure de rectification¹⁶² ou encore dans le cadre du recouvrement¹⁶³ (notamment entre coobligé¹⁶⁴). On imagine mal le fisc soulever la question du détournement des pouvoirs du représentant au détriment du représenté dans l'accomplissement de ses obligations fiscales alors que le fisc cherche à lutter avant tout contre ce qui est éludé

160 C. civ., art. 1158 al. 1er nouveau

161 CGI, art. 8 et 206

162 BOI-CF-IOR-10-30-20140227 n°250 et s.

163 BOI-REC-PREA-10-10-30-20130325

164 Op. cit. n°10 et s.

c'est-à-dire le plus souvent « une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts¹⁶⁵ ». Les associés de la personne morale redevable de l'impôt sont alors dans une situation assez similaire à celle de l'Administration fiscale : comment critiquer ce qui ne se voit pas ? Il faut considérer que le représentant détourne ses pouvoirs au détriment du représenté toutes les fois où les obligations fiscales ne sont pas satisfaites intentionnellement ou qu'une fraude est commise c'est-à-dire que le dirigeant détourne ses pouvoirs c'est-à-dire agit délibérément en vue d'éluider l'impôt dont la personne morale est redevable. Le respect des dispositions fiscales est implicitement ancré dans l'intérêt social de la société qui s'expose, à défaut, à de sanctions administratives sévères (majorations et amendes).

E. REPRESENTATION ET MANQUEMENTS DU DIRIGEANT AUX OBLIGATIONS FISCALES

68. On doit convenir selon nous que les manquements délibérés en matière d'obligations fiscales ne peuvent incomber à la société redevable alors qu'il s'agit d'un pouvoir exercé exclusivement par son représentant ou sur délégation à un tiers. On peut convenir également qu'il n'est pas possible que le dirigeant social –représentant la société- puisse recevoir un mandat du collège des associés l'autorisant à manquer aux obligations fiscales qui incombent à la société redevable. Alors, tout manquement délibéré aux obligations fiscales est une faute commise par le dirigeant social –ou le tiers bénéficiant d'une délégation du pouvoir de satisfaire pour et au nom de la société redevable ses obligations fiscales- en dépassement de ses pouvoirs. D'ailleurs, «le pouvoir du représentant est, comme tout pouvoir de représentation, encadré. En effet, la société n'est jamais tenue des actes qu'il accomplit en dépassement de ses pouvoirs, et il est, dans tous les cas, tenu de répondre de ses fautes vis-à-vis d'elle et vis-à-vis des tiers¹⁶⁶ ». On touche alors à la problématique de la faute détachable ou séparable des fonctions qui permet de dresser les contours de la responsabilité du dirigeant-représentant dans ses actes accomplis au nom de la personne morale représentée dans

165 LPF, art. L. 55

166 MOUBSIT Hassna, La représentation en droit des sociétés, th., L'harmattan, 2013

la limite à la fois de l'objet social et de l'intérêt social. Le juge¹⁶⁷ considère qu'est séparable des fonctions la faute d'une particulière gravité incompatible avec l'exercice normal des fonctions et commise intentionnellement. La notion de faute séparable des fonctions est largement discutée. On peut le comprendre alors que les dispositions spéciales prévoient, comme on a pu le souligner précédemment, que le représentant de la société est responsable envers les tiers des infractions commises ou des fautes commises dans leur gestion¹⁶⁸. On pense alors aux fautes dans l'accomplissement des obligations fiscales. Il y a alors un domaine qui revient régulièrement au devant des prétoires lorsque la responsabilité d'un dirigeant est mise en cause au plan fiscal : la délégation de pouvoirs et en particulier la délégation de pouvoirs relative à l'accomplissement des obligations fiscales de la société.

§ 2. LA DELEGATION DE POUVOIRS : L'OMBRE DE LA PRESOMPTION DE RESPONSABILITE DU DIRIGEANT

69. Les effets de la représentation pèsent sur le dirigeant de droit désigné comme représentant légal de la personne morale. Le juge, civil comme pénal, ne s'y trompe d'ailleurs pas. La question de la responsabilité est intimement liée aux pouvoirs dont dispose le dirigeant.

A. LE DIRIGEANT DE DROIT SUPPORTE *DE FACTO* UNE PRESOMPTION DE RESPONSABILITE QUANT AUX OBLIGATIONS FISCALES DE LA SOCIETE QU'IL DIRIGE

70. Ainsi, la jurisprudence confirme le principe d'une présomption de responsabilité (pénale) en affirmant régulièrement qu'il « incombe au dirigeant d'une société redevable de l'impôt de s'assurer de la conformité et de la sincérité des déclarations fiscales déposées au nom de la société qu'il dirige et il est responsable de manière générale du bon accomplissement par cette société de l'ensemble de ses obligations

167 DONDERO B., Définition de la faute séparable des fonctions du dirigeant social, Recueil Dalloz 2003 p. 2623

168 Selon la forme sociale : C.co., art. L.225-251 (SA classique), L.225-256 (SA à directoire), L.227-7 (SAS) ou L.223-22 (SARL)

fiscales¹⁶⁹ ». Cette présomption pèse sur les dirigeants de droit quelle que soit la forme de la personne morale qu'il dirige. Ainsi, fut jugé que « ce sont bien les représentants du syndicat [syndicats de producteurs de fruits et légumes Roussillon Méditerranée] qui sont tenus de souscrire les relevés mensuels de TVA ». On comprend alors que le juge tire son appréciation du droit spécial des personnes morales et, dans la grande majorité des cas, du droit spécial des sociétés pour désigner le dirigeant de droit comme responsable des défaillances de déclaration (défaut, omission ou insuffisance) de la personne morale redevable fiscal¹⁷⁰. Le juge répressif a d'ailleurs l'occasion d'illustrer l'étendue de cette responsabilité : « le gérant d'une SARL, investi, vis-à-vis des tiers, par l'article L 223-18 du Code de commerce, des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société, doit être tenu pour responsable des obligations fiscales de l'entreprise vis-à-vis de l'Administration¹⁷¹ ». Le juge pénal nous rappelle d'ailleurs à juste titre que cette « présomption de responsabilité [est] instituée par les articles L.223-22 et L.225-251 du code de commerce, qui trouve à s'appliquer en matière de fraude fiscale, n'a d'autre effet que de renverser la charge de la preuve [...]». Autrement dit, la présomption de responsabilité pénale du dirigeant social qu'instituent les articles 52 et 244 de la loi d 24 juillet 1966 et qui trouve à s'appliquer en matière de fraude fiscale, en ce qu'elle n'a pas d'autre effet que de renverser la charge de la preuve, n'est pas contraire à la présomption d'innocence¹⁷².

71. Cette présomption et au-delà la responsabilité qui forme son objet supporte peu d'exception. D'ailleurs, il est opportun de souligner ici que si la présomption de responsabilité est débattue devant le juge ce n'est que pour exonérer le dirigeant d'une responsabilité quasi « naturelle ». Par construction prétorienne, la délégation de pouvoirs est apparue comme l'obstacle aux effets de la responsabilité du dirigeant.

169 Cass. Crim., 10 septembre 2014, n°13-84933

170 Cass. Crim., 3 février 2016, n°14-87233

171 Cass. Crim., 28 janvier 2004, n°03-80595

172 Cass. Crim., 19 août 1997, n°96-83944

72. Autant satisfaire la curiosité du lecteur dès à présent. Nos recherches n'ont pas permis de trouver une affaire traitée devant la Haute juridiction exonérant un dirigeant de sa responsabilité « fiscale » c'est-à-dire son obligation, en qualité de représentant légal, de s'assurer que la personne morale qu'il dirige se conforme bien à ses obligations fiscales comme redevable. Cette situation pousse à s'interroger sur la faculté pour un dirigeant de diluer sa responsabilité en la matière. Deux moyens sont développés. Le premier vise un cas de force majeure « ayant empêché [le dirigeant de droit] d'assumer lesdites obligations¹⁷³ ». Il faut assurément répondre par l'affirmative dès lors que la délégation de pouvoir s'entend comme le pouvoir donné par un déléguant à un délégué de s'assurer –en matière fiscale pour ce qui nous intéresse- que les obligations qui incombent à la personne morale sont remplies. Ainsi, on imagine difficilement un directeur général d'une société anonyme cotée au CAC 40 remplir lui-même les déclarations fiscales de la société. Et *a contrario*, on imagine difficilement que le directeur des affaires financières et fiscales de cette même société ne reçoit pas une délégation de pouvoirs effective pour traiter ce domaine en particulier. Pour autant, il est essentiel de réaffirmer qu'en « l'absence de toute délégation de pouvoirs, le dirigeant légal ou statutaire d'une société est personnellement tenu de se conformer aux obligations comptables et fiscales incombant à l'entreprise¹⁷⁴ ». La délégation de pouvoirs forme donc une construction prétorienne érigée au fil du temps pour répondre le plus souvent aux arguments fallacieux de dirigeant de droit éludant leur rôle dans l'origine frauduleuse du passif fiscal. Mais la délégation de pouvoirs n'est pas propre à la responsabilité fiscale du dirigeant de droit. Elle s'applique certes aux obligations fiscales mais sans autres spécificités que celles imposées par le juge et « sauf si la loi en dispose autrement, le chef d'entreprise, qui n'a pas personnellement pris part à la réalisation de l'infraction, peut s'exonérer de sa responsabilité pénale s'il rapporte la preuve qu'il a délégué ses pouvoirs à une personne pourvue de la compétence, de l'autorité et des

173 Cass. Crim., 3 décembre 2003, n°02-88359

174 Cass. Crim., 13 janvier 2016, n°14-84036 ; Cass. Crim., 11 mars 2015, n°13-88318

moyens nécessaires [et] que la preuve d'une telle délégation n'est soumise à aucune forme¹⁷⁵ » et que « dès lors que le délégataire dispose de cette autorité, de ces moyens et de cette compétence, la délégation est effective, peu importe que le délégant conserve un accès à l'information sur le secteur délégué et qu'il appose sa signature sur certains documents¹⁷⁶ ». A ce titre, il est opportun de préciser du point de vue du dirigeant que « la simple délégation de signature des pièces comptables ou des déclarations fiscales n'exonère pas ce dernier de ses obligations inhérents à son pouvoir de contrôle et de surveillance¹⁷⁷ ». Face à la présomption de responsabilité du dirigeant, la délégation de pouvoirs, comme tout autre moyen défendu par le dirigeant dont la responsabilité est recherchée, est laissée, à juste titre, à l'appréciation souveraine du juge comme le rappelle la haute juridiction : « la réalité et la portée de la délégation de pouvoir à une personne ayant la compétence, l'autorité, et les moyens nécessaires au sein de l'entreprise, que le dirigeant peut invoquer, sont laissées à l'appréciation souveraine des juges du fond¹⁷⁸ ». A défaut, le juge ne cesse de répéter qu'en « l'absence de toute délégation de pouvoirs, le gérant est personnellement tenu de se conformer aux obligations fiscales incombant à l'entreprise¹⁷⁹ et plus généralement, « en l'absence de toute délégation de pouvoirs, le dirigeant légal ou statutaire d'une société doit être tenu pour responsable des obligations comptables et fiscales de l'entreprise¹⁸⁰ ».

73. Le juge désigne clairement le dirigeant « légal » ou « statutaire » comme responsable des obligations fiscales. La jurisprudence dans ce domaine est stricte. Plusieurs décisions nous le rappellent qu'il s'agisse d'un dirigeant de droit mais dit de « paille¹⁸¹ » qui « ne saurait se prévaloir de sa propre turpitude pour se soustraire aux conséquences » de la présomption de responsabilité¹⁸² ou d'un dirigeant qui cherche à

175 Cass. Crim., 10 septembre 2014, n°13-84933

176 Cass. Crim., 12 janvier 2011, n°10-82896

177 Cass. Com., 26 juin 2007, n°06-1586 : Bull. civ. 2007 IV n°179

178 Cass. Crim., 6 octobre 2004, n°03-86643 ; Cass. Crim., 7 avril 2004, n°03-83512

179 Cass. Crim., 2 avril 2014, n°13-82269

180 Cass. Crim., 19 juin 2013, n°12-83684 ; Cass. Crim., 25 mars 2009, n°08-82947

181 Cass. Crim., 13 juin 2012, n°11-85280

182 Cass. Crim., 6 octobre 2010, n°09-87879

« diluer » sa responsabilité du fait de son « incurie [...] dans le contrôle de ses collaborateurs¹⁸³ ». Il en est de même face à un dirigeant qui invoque « l'organisation des tâches entre les associés [laquelle] n'a aucune valeur comme délégation de pouvoir effective de nature à permettre à l'un d'eux d'éviter sa responsabilité¹⁸⁴ » ou encore « son absence d'implication réelle dans le fonctionnement de la société, pour être exonéré de responsabilité¹⁸⁵ ».

74. Au plan pénal, la présomption de responsabilité fiscale du dirigeant de droit (« légal » ou « statutaire » pour reprendre les termes employés par la Haute juridiction) n'est pas discutée sauf à évoquer la question de l'effectivité d'une délégation de pouvoir. Au plan civil, les choses prennent une tournure plus complexe en particulier sous le prisme des dispositions de l'article L. 267 du LPF qui permet au comptable public de voir prononcer la solidarité du dirigeant au passif fiscal dès lors qu'il assure la direction effective et qu'il est démontré qu'il est responsable de manquements graves et répétés. Autant l'affirmer dès à présent, la rédaction de l'article L.267 du LPF contredit la présomption de responsabilité du dirigeant. S'il ne discute pas à proprement parler la question de la responsabilité du dirigeant, il n'en lie pas moins celle-ci à la solidarité au passif fiscal. En imposant la démonstration du caractère effectif de la direction, le législateur a érigé un obstacle aux effets d'une présomption de responsabilité au plan civil déjà vérifiée au plan pénal. Le texte inverse la charge de la preuve et ajoute une condition d'exonération de la responsabilité du dirigeant¹⁸⁶. Dans les faits, cette démonstration est discutée sur le même terrain qu'au pénal, à savoir : l'effectivité de la délégation de pouvoirs dont se prévaut le dirigeant de droit dont la solidarité est recherchée¹⁸⁷. Le juge civil ne faiblit pas lorsqu'il s'agit de relever que « l'article susvisé [LPF, art. L267] s'applique à toute personne exerçant en droit ou en fait la direction effective de la société ; qu'en retenant que M. S, qui n'invoquait pas une délégation de

183 Cass. Crim., 16 décembre 2009, n°09-80125

184 Cass.crim., 6 mai 2015, n°13-87692

185 Cass. Crim., 28 mai 2003, n°02-85017

186 Cass.com., 10 février 1998, n°96-11727

187 Cass. com., 7 juillet 2009, n°08-17812

ses pouvoirs de dirigeant social, ne pouvait s'exonérer de sa responsabilité vis-à-vis de l'Administration fiscale invoquant les fautes d'un salarié de la société, la Cour d'appel a légalement justifié sa décision¹⁸⁸ ». A l'image du juge répressif, les conditions d'exonération de responsabilité restent strictes. S'agissant de la présomption de responsabilité, le civil rejoint alors le pénal et affirme opportunément que le dirigeant condamné « à payer en qualité de débiteur solidaire les impositions dues par la société, l'arrêt retient qu'étant gérant de droit de [la société], et donc son représentant légal, M. X ne pouvait valablement arguer de ce qu'il aurait délégué ses pouvoirs ou fait aveuglément confiance à une personne ayant en fait géré la société pour soutenir que l'inobservation des obligations fiscales de celle-ci ne lui était pas imputable, qu'en outre M X n'établissait pas les circonstances exceptionnelles qui lui auraient interdit en fait d'exercer son mandat social [...]»¹⁸⁹ ».

75. La présomption de responsabilité plane sur le dirigeant de droit que ce soit au pénal ou au civil. Il faut toutefois noter que le dirigeant peut craindre davantage le juge répressif non pas seulement compte tenu de la nature des peines susceptibles d'être prononcées mais compte tenu du caractère « automatique » de cette responsabilité. Sauf à démontrer une délégation de pouvoirs ou alors dans des cas encore plus exceptionnels, un cas de force majeure, le dirigeant de droit est désigné même s'il n'en est pas directement à l'origine du passif fiscal fraudé. C'est pourquoi, les dispositions de l'article 1741 du CGI visent derrière le terme « quiconque », s'agissant d'une personne morale reliquataire, le dirigeant de droit c'est-à-dire le représentant légal ou statutaire.

76. Au plan civil, la présomption de responsabilité du dirigeant de droit n'est pas aussi efficace. La charge de la preuve incombe au dirigeant inquiété. Il revient à l'administration de s'assurer que le juge relève les actes positifs qui démontrent l'effectivité d'une direction dont s'affranchit le principe de présomption de responsabilité.

188 Cass. Com., 19 mai 1992, n°90-16676

189 Cass. Com., 19 mai 1991, n°90-10725

C. LE DIRIGEANT DONT ON SOULEVE LA RESPONSABILITE DOIT ETRE EN MESURE DE SE DEFENDRE AU MEME TITRE QUE LA SOCIETE QU'IL DIRIGE

77. Nous militons dans notre thèse pour une réforme de la solidarité du dirigeant au passif fiscal. La présomption de responsabilité nous semble acquise du point de vue jurisprudentiel. Cette situation forme le prolongement des dispositions législatives inhérentes au droit spécial des sociétés qui désignent le dirigeant de droit comme le responsable des défaillances de la société qu'il dirige au motif qu'il cumule à la fois le pouvoir de représentation et de direction.

78. En matière fiscale le juge pénal comme civil cherchent encore, en quelque sorte, à se rassurer en rappelant que le dirigeant de droit ne pouvait ignorer les obligations qui lui reviennent en matière fiscale. D'ailleurs la procédure fiscale ne s'y trompe pas. La société personnifiée par son représentant légal est destinataire des pièces de procédure et plus généralement de toute interlocution entre l'Administration fiscale et le redevable. D'ailleurs la seule réception d'une mise en demeure antérieure permet de relever au plan pénal le caractère intentionnel d'une infraction : « le caractère intentionnel des infractions reprochées au prévenu, qui ne pouvait méconnaître l'existence de ses obligations fiscales et comptable, est établi par les mises en demeure, dont certaines ont été réceptionnées par lui-même, adressées par l'Administration fiscale à la société¹⁹⁰ ». L'action de l'administration vient ici finir de confirmer la responsabilité du dirigeant puisque « l'exécution des obligations fiscales, auxquelles était assujettie la société, lui incombait en sa qualité de dirigeant de la personne morale, dès lors qu'il ne justifiait pas avoir délégué ses pouvoirs ; que les juges ajoutent qu'il ne pouvait ignorer lesdites obligations, celles-ci lui ayant été rappelées par une mise en demeure qui lui avait été adressée, en sa qualité de gérant¹⁹¹ ». Et même sans mise en demeure, laquelle dénote une défaillance déclarative, le plus souvent préalable à l'engagement d'une procédure

190 Cass. Crim., 9 septembre 2009, n°08-88296

191 Cass. Crim., 27 septembre 2006, n°05-83922

de rectification ou d'imposition d'office¹⁹², un précédent suffit c'est-à-dire que « pour déclarer coupable de fraude fiscale, la Cour d'appel relève, notamment que l'exécution des obligations fiscales, auxquelles était assujettie la société, lui incombait en sa qualité de dirigeant de la personne morale, et que la connaissance de ses obligations fiscales lui avait été rappelée lors d'une précédente vérification de la comptabilité en matière de TVA¹⁹³ ». Concrètement, le juge avance le fait que le dirigeant ne pouvait pas ne pas savoir. Or, au-delà de la responsabilité du dirigeant de droit, notre propos s'intéresse à la solidarité du même dirigeant laquelle est suspendue directement à sa responsabilité. Tout est lié. Quand bien même, comme nous le rappelle régulièrement le juge, la solidarité au passif fiscal de l'article 1745 du CGI ou celle de l'article L.267 du LPF n'ont ni la même cause, ni la même nature ni le même objet, ces deux actions sont à la fois indépendantes entre elles mais aussi indépendantes des procédures engagées par l'administration en vue de déterminer l'assiette et donc le montant du passif fiscal. Alors la distinction entre le civil et le pénal prend forme. D'un côté, « la personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale peut opposer à l'Administration des impôts, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation, ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs¹⁹⁴ » et de l'autre il est reproché, à juste titre selon nous, que « la solidarité que l'article 1745 du CGI édicte ne permet pas au juge d'individualiser la sanction, puisqu'elle s'applique à la totalité des impôts fraudés et des pénalités y afférentes, et en ce qu'il confère au juge pénal le pouvoir de prononcer la solidarité sans qu'aucun débat contradictoire n'ait préalablement lieu¹⁹⁵ ». Si on écarte d'emblée la critique qui repose sur le mauvais postulat que la solidarité est une peine (en réalité il n'en est rien), l'observation est partagée sur le fait que face au juge répressif le dirigeant ne peut pas discuter ni sa solidarité ni sa qualité de codébiteur ni le fondement des impositions dont il devient codébiteur.

192 BOI-CF-IOR-50-20-20150204 §1

193 Cass. Crim., 14 novembre 2002, n°01-88122

194 Cass.com., 3 mars 2004, n°02-14882

195 Cass. Crim., 6 mai 2015, n°13-87692

79. Il doit donc être acquis que, sauf délégation de pouvoirs avérée, le dirigeant de droit, représentant légal (ou statutaire) de la personne morale redevable du passif fiscal pour lequel sa solidarité est recherchée, une présomption de responsabilité pèse sur ce dernier –du moins s’agissant de ce qui nous préoccupe, à savoir, le passif fiscal- le principe du contradictoire doit être remis au cœur de la procédure qui mène le dirigeant de droit à assumer, par le mécanisme de la solidarité, sa responsabilité et ses effets à savoir celui d’endosser le rôle de codébiteur au passif fiscal.

80. Réformer la solidarité du dirigeant au passif fiscal appelle tout d'abord à réfléchir quant à la notion de solidarité. Cette notion civile embrasse le droit fiscal dans toute son étendue. On peut tout aussi bien discuter de la solidarité fiscale en soulevant des principes constitutionnels que des principes civils ou sociétaires. Là où on pourrait y voir une confusion des genres, il faut, selon nous, souligner la filiation des différentes formes que le terme de solidarité peut recouvrir en matière fiscale. En effet, la notion d'intérêt commun sert de fil conducteur entre d'un côté le « solidarisme » et de l'autre « l'obligation solidaire ». Car, comme il n'y a pas de solidarité sans textes, il y a lieu d'en justifier l'existence tant les effets sont significatifs que ce soit l'obligation de contribuer aux dépenses publiques ou l'obligation de répondre d'une dette contractée par autrui.

81. La solidarité initie donc le lien qui unit la société ou la personne morale (pour viser également d'autres organismes tels que les associations ou les groupements) à son dirigeant car la notion véhicule celle de l'intérêt commun. A vrai dire, le législateur ne s'y trompe pas : partout où la loi a établi une solidarité (passive) entre plusieurs personnes l'ombre d'un intérêt commun entre ses personnes se fait jour. Les exemples ne manquent d'ailleurs pas s'agissant de fiscalité patrimoniale : solidarité entre époux ou partenaires de PACS face à l'impôt sur le revenu, solidarité entre héritiers face aux droits de succession de leur ayant cause, solidarité entre le cédant et le cessionnaire d'un fonds de commerce, solidarité entre l'entreprise principale de travaux et son sous-traitant face à la taxe sur la valeur ajoutée, solidarité des associés d'une société en participation face à l'impôt sur les bénéfices.

82. Le mécanisme de solidarité se confond alors en obligation solidaire lorsqu'il s'agit de désigner un tiers au redevable réel, débiteur du Trésor public. Dans ce sens, le législateur s'est intéressé très tôt au dirigeant toutes les fois où il s'est senti volontaire pour associer solidarité du dirigeant au passif fiscal et lutte contre la fraude fiscale. C'est

à l'occasion de la loi du 28 décembre 1959 qu'a été introduit au titre VI de la loi dédié à la « répression de la fraude fiscale » les dispositions que l'on connaît actuellement à l'article 1745 du CGI. Puis, sans doute car ces dernières ne suffisaient pas, la loi du 18 janvier 1980 a introduit parmi ses « mesures de lutte contre la fraude fiscale » les dispositions actuellement encadrées par l'article L.267 du LPF. Dans les deux cas, la loi vise le dirigeant. Dans les deux cas, la loi vise à sanctionner le dirigeant. Dans les deux cas, la loi vise à prononcer la solidarité du dirigeant. Et dans les deux cas, la solidarité est la sanction d'un comportement frauduleux du dirigeant soit du fait d'une fraude soit du fait de manquements graves et répétés.

83. La question de la place du dirigeant reste néanmoins entière. Et le mécanisme de représentation finit par nouer le lien qui unit le dirigeant à la société. Car s'il ne fait pas de doute quant à la distinction à opérer entre le dirigeant d'une part et la société à laquelle il est à la tête d'autre part, une communauté d'intérêt accompagne la dépendance de la société vis-à-vis de son dirigeant-représentant comme il peut exister une communauté d'intérêt entre les associés d'une société de personne où *l'inuitu personae* est à la fois fort et omniprésent. Le mécanisme de représentation prend une connotation particulière lorsqu'il s'applique à une personne morale, à commencer par une société dotée de la personnalité morale. En effet, la réforme du droit des obligations souligne d'ailleurs les aspérités particulières de ce mécanisme appliqué en droit des sociétés notamment. Le dirigeant représentant est désigné non pas par la personne qu'il représente mais par la communauté des associés. Les pouvoirs de représentation qu'il détient sont actés par les statuts (ou « pacte statutaire » ou « contrat de société ») et encadrés par les règles spéciales prévues selon la forme sociale que revêt la société. Le pouvoir de représentation est le premier attribut que le droit spécial offre à l'organe de direction autrement dit le dirigeant. Alors certes, le dirigeant désigné selon les règles statutaires (soit par les statuts soit par décision de l'assemblée des associés ou actionnaires) est un représentant dans le sens où il agit au nom et dans l'intérêt social de son représenté, la société. Mais il s'agit d'un représentant « spécial » (comme la société

est un « représenté spécial ») au sens qu'il détient ses pouvoirs du droit inhérent aux sociétés et que les règles qui encadrent (de manière impératives ou supplétives) ses pouvoirs sont organisées afin qu'il accomplisse sa mission dans l'intérêt de son représenté et selon son objet.

84. C'est pourquoi, le dirigeant de droit est selon nous tout désigné pour que le législateur ne remette pas en cause le fait que celui-ci tient une place particulière et qu'il n'est pas impossible que dans l'exercice de sa fonction d'organe de direction le dirigeant dépasse ses prérogatives et commette au nom de la société des manquements. Ces manquements sont d'ailleurs déjà réprimés notamment en usant de la notion de faute séparable des fonctions. Or, si notre propos n'est pas de traiter de cette question, il y a lieu de la retenir comme existante et qu'il y a là une preuve manifeste que le dirigeant n'est pas un représentant comme les autres, qu'il tient ses pouvoirs non pas de son représenté mais de tiers (associés) et qu'en conséquence face à l'incapacité de la société d'agir d'elle-même pour critiquer les actes réalisés en son nom et pour son compte par son dirigeant-représentant, il y a lieu de lui reconnaître des prérogatives exorbitantes que celles que connaît un représentant « traditionnel ».

85. La question de la solidarité du dirigeant au passif fiscal peut légitimement être qualifiée de mesure exorbitante du droit commun puisqu'aucun autre texte (que fiscal) ne le prévoit. Il appartient alors au législateur de mesurer le caractère exorbitant de cette solidarité face à un dirigeant représentant dont la situation peut tout autant être considérée pour les raisons évoquées comme exorbitant du droit commun de la représentation. Alors, il suffit de rappeler que le Trésor public ne choisit pas ses débiteurs pour justifier qu'il bénéficie directement de la désignation d'un tiers coobligé en la personne du dirigeant. Et que cette solidarité doit être encadrée par la procédure propre au Trésor public.

86. Actuellement, la solidarité du dirigeant est fondée sur ses manquements et sa responsabilité mène alors à sa solidarité. Mais le chemin est corseté. D'abord parce que nous avons deux textes en présence et que nous militons pour que le juge répressif ne soit plus intéressé par la solidarité du dirigeant au passif fiscal. Et cela ne suffira pas à clarifier et réformer une solidarité devenue obsolète alors que la lutte contre la fraude fiscale est devenue une priorité dans le redressement des finances publiques.

87. La personne du dirigeant reste et doit rester au cœur du mécanisme de solidarité. Et c'est d'ailleurs dans ce sens qu'il faut, selon nous, entreprendre une réforme de la solidarité du dirigeant au passif fiscal. Comme nous l'avons constaté dès l'entame de notre développement, le dirigeant légal ou statutaire, c'est-à-dire le dirigeant dit « de droit » tient une place de premier plan. Pour autant, tel n'est pas tout à fait le cas en théorie au regard des dispositions qui s'appliquent actuellement. Il est donc indispensable d'en faire l'état et de souligner les écueils quant à l'appréciation qu'il est utile de réserver à la notion de dirigeant telle qu'elle est au visa des articles L. 267 du LPF et 1745 du CGI (section 1). Puis, il s'agit également de tenir compte de la nature des manquements sanctionnés imputés au dirigeant à l'origine du passif fiscal qui détermine l'étendue pécuniaire de la solidarité (section 2).

SECTION 1

LE DIRIGEANT (AU SENS DES ARTICLES L. 267 DU LPF ET 1745 DU CGI)

88. Contrairement à l'article L. 266 du LPF (abrogé) qui citait expressément les sociétés à responsabilité limitée à gérance majoritaire et ne concernait donc que des sociétés françaises compte tenu de leur forme sociale, l'article L. 267 du LPF concerne tout type de société, de personne morale ou de groupement et élargit en conséquence le champ d'application du texte aux entités situées en France, mais également à l'étranger (en théorie).

89. Par contre, si la nationalité du dirigeant est indifférente, celle de la société est en revanche déterminante¹⁹⁶ s'agissant de la recevabilité de l'assignation devant un président de Tribunal de Grande Instance, compétent en matière de mise en cause de la responsabilité du dirigeant. Si une société étrangère a, par définition, son siège social à l'étranger, l'Administration fiscale peut faire valoir un siège social réel situé en France qui verra alors le Tribunal de Grande Instance compétent *ratione loci*¹⁹⁷. On définit le lieu réel de situation du siège social comme celui où se produisent par l'intermédiaire de ses dirigeants les manifestations principales de l'existence juridique de l'entreprise. Il peut donc être distinct du siège de l'exploitation où s'exerce l'activité matérielle et technique des organes subordonnés. Cette notion se distingue ainsi de celle de « principal établissement » rencontrée au plan fiscal. À défaut de siège réel en France, aucune action ne pourra être envisagée. Dès lors que le comptable a pu établir la situation, en France, du siège du « principal établissement, il pourrait saisir le tribunal compétent. Par la suite, s'agissant des mesures conservatoires à engager à l'encontre des biens du dirigeant, soit tout ou une partie des biens du dirigeant poursuivis sont en France alors il

196 C.civ., art. 1837 al.1 : « Toute société dont le siège est situé sur le territoire français est soumise aux dispositions de la loi française »

197 C.civ., art. 1837 in fine : « Les tiers peuvent se prévaloir du siège statutaire, mais celui-ci ne leur est pas opposable par la société si le siège réel est situé en un autre lieu. »

suffit au comptable chargé du recouvrement d'engager ces mesures sous l'autorisation du juge à l'exécution. Soit, le comptable cherche à prendre ces mesures sur des biens situés dans un pays membre de l'Union européenne. Alors, celui-ci devra se conformer aux dispositions qui encadrent l'organisation de l'assistance internationale¹⁹⁸ ainsi que le règlement du Conseil européen¹⁹⁹. Quant aux biens situés hors de l'Union européenne, il convient, souvent en vain dans la pratique, de fonder l'action du comptable sur les éventuels accords internationaux.

§ 1. LA PERSONNE MORALE ET SON DIRIGEANT

A. DU POINT DE VUE DU DIRIGEANT DE DROIT

90. C'est la loi de finances pour 1980²⁰⁰ qui introduit en son article 74 les dispositions d'origine prévues à l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales²⁰¹ : « lorsqu'un dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement est responsable de manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement, ce dirigeant peut, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du Tribunal de Grande Instance dans les mêmes conditions que celles prévues à l'article 1724 ter du Code général des impôts. Cette disposition est applicable à toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement ». Dès leurs origines, ces dispositions ont ainsi, s'agissant des personnes visées, un champ

198 LPF, art. L. 283 A et s.

199 CE, 29 mai 2000, n°1348.2000

200 L. fin. 1980, n° 80-30, 18 janvier 1980, art.74

201 Sa première manifestation renvoie aux dispositions de l'article 54 de l'ordonnance n°58-1372 du 29 décembre 1958 et initialement inscrit dans un chapitre du Code général des impôts consacré à la lutte contre la fraude fiscale.

d'application large au point, comme le souligne la doctrine administrative, de viser des situations diverses²⁰².

91. Dans son instruction du 25 août 1981²⁰³, la Direction générale des impôts est venue commenter ces nouvelles dispositions notamment s'agissant des dirigeants susceptibles d'être mis en cause. Cette instruction succède à celle de la Direction de la Comptabilité publique du 9 juillet 1981²⁰⁴. Ainsi, la doctrine administrative relève immédiatement que « le législateur a entendu conférer à l'article 74 une portée très générale ; non seulement, en effet, le texte est applicable quelle que soit la manière dont la direction est assurée (« en droit ou en fait, directement ou indirectement »), mais encore, il vise la fonction dirigeante sans la qualifier, évitant ainsi de limiter sa portée à une des formes habituelles de direction, telles que gérant, administrateur, président-directeur général.... ». Il est intéressant à ce stade de souligner que l'article 74 de la loi de finances pour 1980 complète les dispositions voisines prévues à l'article L. 266 du livre des procédures fiscales²⁰⁵ qui visait jusqu'à son abrogation²⁰⁶ exclusivement « le ou les gérants majoritaires ». L'article L. 267 du livre des procédures fiscales vient donc élargir considérablement le champ d'application de la solidarité des dirigeants par l'effet de la responsabilité pécuniaire qu'il poursuit au point de souligner son caractère

202 BOI-REC-SOLID-10-10 ; Doc. adm. 12 C 225, n°8 in fine anc.

203 BOI-REC-EVTS-30-30 ; BODGI 12 C 633681 anc.

204 BO compt. publ. 1981, 81-102-A-3 du 9 juillet 1981 anc.

205 LPF, art. L. 266 : « Lorsque le recouvrement des impositions de toute nature et des pénalités fiscales dues par une société à responsabilité limitée a été rendu impossible par des manœuvres frauduleuses ou l'inobservation répétée des diverses obligations fiscales, le ou les gérants majoritaires, au sens des articles 62 et 211 du Code général des impôts, peuvent être rendus solidairement responsables avec cette société du paiement de ces impositions et pénalités.

A cette fin, le comptable du Trésor ou le comptable de la direction générale des impôts assigne le ou les gérants devant le président du Tribunal de Grande Instance du lieu du siège social.

Les voies de recours qui peuvent être exercées contre la décision du président du Tribunal de Grande Instance ne font pas obstacle à ce que le comptable prenne à leur encontre des mesures conservatoires en vue de préserver le recouvrement de la créance du Trésor. »

206 L. n°2005-842, 26 juillet 2005, art. 15

exorbitant²⁰⁷. L'appréciation de l'administration ne s'y trompe d'ailleurs pas en soulignant que « de la sorte, le service disposera des moyens de faire échec aux différents procédés utilisés [...] pour celer l'identité [des] dirigeants effectifs ou empêcher la mise en cause de leur responsabilité²⁰⁸ ». Sont donc visés les dirigeants (de société, personne morale ou groupement) de droit comme de fait, dès lors qu'ils exercent effectivement, directement ou indirectement la direction²⁰⁹ et également les sociétés holding²¹⁰ dès lors qu'elle exerce effectivement la direction de leur groupe ou plus particulièrement de la filiale visée.

92. Si la distinction entre direction de droit et direction de fait vise à n'épargner aucun dirigeant qu'il se soit porté officiellement ou officieusement dirigeant, le caractère effectif renforce l'action portée par les dispositions de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales aux fins de circonscrire son action aux dirigeants placés dans une situation de responsabilité opérationnelle qu'il soit associé ou non²¹¹. Cette distinction

207 Les effets des dispositions de l'article L.267 du LPF sont déroatoires au droit commun dès lors que ce texte fiscal se distingue à la fois du droit des sociétés qui ouvre la faculté selon la forme sociétaire de limiter la responsabilité aux apports en société, du droit commercial qui peut sanctionner en cas de procédure collective, du droit pénal qui repose sur l'intentionnalité du délit et du droit civil qui impose la démonstration d'une faute.

208 BOI-REC-SOLID-10-10 ; BODGI op.cit. anc.

209 La distinction selon laquelle le dirigeant exerce effectivement la direction de manière directe ou indirecte n'est pas nouvelle alors qu'elle fixe, en cela, un champ d'application identique à la loi n° 67-563 du 13 juillet 1967 sur le règlement judiciaire, la liquidation des biens, la faillite personnelle et les banqueroutes. Ainsi, le premier alinéa de l'article 99 prévoyait que : « lorsque le règlement judiciaire ou la liquidation des biens d'une personne morale fait apparaître une insuffisance d'actif, le tribunal peut décider, à la requête du syndic, ou même d'office, que les dettes sociales seront supportées, en tout ou en partie, avec ou sans solidarité, par tous les dirigeants sociaux, de droit ou de fait, apparents ou occultes, rémunérés ou non, ou par certains d'entre eux. »

210 BODGI 12 C-33-81, n°27 anc.

211 BOI-REC-SOLID-10-10 ; Doc. adm. 12 C 225, n° 9 et 10 anc. : « on définira le dirigeant au moyen des pouvoirs qu'il exerce. Il est le seul représentant légal de la société et, en particulier, le fait que le gérant de SARL soit ou non associé n'a aucune incidence sur ses pouvoirs. » Et d'ajouter que ces dispositions « permettent de viser le maître de l'affaire, celui qui dispose de l'outil de gestion, qui a en charge la responsabilité administrative, qui répond de la régularité des opérations de la société au regard des règles fiscales, parce qu'il a le moyen d'agir. »

doit être soulignée alors que la solidarité est d'essence civile, le droit des sociétés prévoit quant à lui des dispositions spéciales pour les associés.

93. Il est évident que le texte vise en premier lieu les dirigeants de droit c'est-à-dire ceux nommés par l'assemblée des associés que cela soit par une décision statutaire ou alors à l'occasion d'une assemblée générale. Sont concernés les dirigeants qui jouissent au regard du droit des sociétés des pouvoirs les plus étendus pour représenter la personne morale qu'ils dirigent dont la faculté de déléguer leurs pouvoirs est un attribut significatif²¹². N'est-il pas de la seule liberté du dirigeant de la déléguer ? Dès lors que « tout ce qui augmente la liberté augmente la responsabilité²¹³ », le juge veille en la matière. Écartons dès à présent le doute qui pourrait survenir à confondre la fonction de mandataire social, quelle que soit la forme sociale qu'emprunte la société, la personne morale ou le groupement dont celui-ci assume la direction d'une part, et la qualité d'associé. En effet, le texte ne distingue pas selon que le dirigeant soit associé ou non²¹⁴. Il en est de même que le dirigeant soit obligatoirement salarié ou non²¹⁵. Et quand bien même celui-ci serait également associé, peu importe sa quote-part dans le capital social. Dès lors, il faut faire une juste application de l'adage selon lequel *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*. Une limite s'impose dans le champ d'application du texte puisque sont visés les dirigeants, mais surtout les associés qu'à la condition qu'ils ne soient pas déjà tenus au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition.

94. Sur l'échantillon retenu parmi les décisions rendues par la chambre commerciale de la Cour de cassation au visa de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales (v.

212 Cass. com., 12 février 2002, n°98-22.397

213 HUGO V., in Actes et paroles, « Paris et Rome », 1875

214 BOI-REC-SOLID-10-10 ; Doc. adm. 12 C 225, n°8 anc. « Le texte [LPF, art. L 267] lui-même semblait procéder à une généralisation pure et simple des dispositions précédentes [LPF, art. L. 266]. Cette généralisation avait pour effet de mettre l'accent sur la notion de dirigeant, aux dépens de la forme de l'entreprise et indépendamment de la participation au capital. »

215 Il en est ainsi dans les sociétés coopératives de production (SCOP) visées par les dispositions des articles L 225-258 et suivants de Code de commerce. Pour une illustration : Cass. com., 4 avril 1995, n°93-14.324 et Cass. com., 16 mai 1995, n°93-14.323

annexes dédiées), 92% d'entre elles visent exclusivement le dirigeant de droit c'est-à-dire celui érigé par la formule prétorienne comme le « dirigeant légal » ou le « dirigeant statutaire ».

95. Une fois déterminé le dirigeant visé par l'action, celle-ci doit être circonscrite dans le temps aux faits qui sont à l'origine du passif fiscal non recouvré. Ainsi, nous le verrons plus loin s'agissant de la notion de manquement grave et répété ou de manœuvres frauduleuses, ces agissements doivent avoir été commis alors que le dirigeant visé par l'action était en situation de direction effective.

96. Ainsi, l'action ne peut être engagée auprès d'un dirigeant (de droit comme de fait²¹⁶) étranger aux agissements d'un codirigeant ou précédent dirigeant alors en position de direction effective au moment des faits à l'origine du passif fiscal non recouvré. Ainsi les dirigeants ne peuvent donc voir leur responsabilité retenue que pour les impositions mises en recouvrement du temps de leur gestion²¹⁷. Ce qui ne signifie pas qu'il soit nécessaire de démontrer la responsabilité du dirigeant de droit aux agissements qui ont conduit à l'existence d'un passif fiscal irrécouvrable. Un auteur incontournable sur ces questions traduit parfaitement ce qu'il serait à l'évidence aisé de résumer par la présomption de responsabilité du dirigeant de droit. « Les tribunaux n'exigent pas que le dirigeant ait personnellement commis les faits reprochés. Ils jugent qu'il n'est pas nécessaire que le dirigeant se soit rendu coupable des manœuvres ou des violations ou même qu'il soit animé d'une volonté d'éluder l'impôt. Il n'en demeure pas moins que la responsabilité du dirigeant tient au fait que, même s'il n'a pas personnellement commis les faits reprochés, ses fonctions et le contrôle qu'elles impliquent emportent sa responsabilité dès lors qu'il n'a pas empêché les manquements coupables. Ainsi une certaine imputabilité de la faute au dirigeant est nécessaire²¹⁸. » On

216 Cass. com., 14 juin 2005, n°03-20.503 : le dirigeant de fait poursuivi opérait dans a société à compter d'une date postérieure aux faits reprochés, pour ce motif « la Cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations »

217 BOI-REC-SOLID-10-10 ; op. cit. BOI 12 C-20-88 : Inst. 6 septembre 1988 anc.

218 SERLOOTEN P., Le dirigeant social au sens de l'article L. 267 du LPF, Bull. Joly Sociétés 2002, n°12, p. 1328, note sous CA Versailles 1re ch. 1ere sect., 12 septembre 2002, n°01/00375 ;

voit là une forme de responsabilité sans nécessaire culpabilité autrement dit une présomption civile de la responsabilité fiscale du dirigeant de droit.

97. Le caractère effectif de la direction suit la direction de droit toutes les fois où le mandataire social a été en situation d'assumer effectivement les prérogatives liées à sa fonction. Les dispositions de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ne sont applicables qu'aux personnes exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement. Dès lors, prive sa décision de base légale la Cour d'appel qui, pour déclarer, sur le fondement de ce texte, le gérant d'une société à responsabilité limitée solidairement responsable du paiement d'impositions dues par la société, retient que ce gérant était, comme dirigeant de droit, personnellement responsable du respect des obligations légales de la société, et qu'il ne pouvait être exonéré par la circonstance que la gestion de la société eût été assurée en fait par l'autre associé, de tels motifs étant impropres à caractériser d'une manière concrète la responsabilité personnelle du dirigeant de la société pendant l'exercice effectif, direct ou indirect, de son mandat social dans l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société²¹⁹.

98. Dès lors, certaines situations motivent l'absence ou l'interruption de la mise en œuvre de l'action. C'est le cas principalement lorsque le dirigeant était malade au moment des faits à l'origine du passif fiscal²²⁰ qui plus est lorsque celui-ci, pour cette

même auteur, Responsabilité fiscale des dirigeants : direction effective et opposabilité des exceptions, note sous Cass. com., 3 mars 2004, n°02-14.882, Bull. Joly Sociétés 2004, n°6, p.821 ; même auteur, Responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprises en difficulté : régime au profit exclusif du Trésor, note sous Cass. com., 16 janvier 2001, n°98-12.766, Bull. Joly Sociétés 2001, n°4, p.360

219 Cass. com., 3 octobre 1989, n° 87-15.723 : Bull. 1989 IV n° 243 p. 162 ; Cass. com., 15 décembre 1987 : Bull. 1987 IV, n° 279, p. 208 ; Cass. com., 7 février 1989 : Bull. 1989 IV, n° 56, p. 36. : « La Cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle a retenu la responsabilité du gérant majoritaire au motif que "M. Y... ne peut prétendre être exonéré de ses responsabilités de gérant statutaire par l'effet d'une renonciation à ses fonctions, opérée par la délégation de pouvoirs qu'il avait consentie à M. X"

220 CA Paris, 2e ch. A, 8 janvier 1990 : « Ainsi, un dirigeant social ne peut être tenu au paiement des impositions dès lors que les inobservations reprochées sont intervenues alors que de graves troubles de santé le contraignaient de subir un traitement hospitalier prolongé

raison, n'a pu être l'interlocuteur de l'Administration fiscale au cours d'une vérification de comptabilité conclue sur des rectifications ayant grevé le passif fiscal visé par l'action en recouvrement. La question reste entière lorsque la société, le groupement ou la personne morale a connu une succession de dirigeant, car démissionnaire²²¹, cessionnaire²²², dessaisi²²³ ou évincé²²⁴. Ces situations recourent ce que la Cour de cassation souligne comme des cas d'exonération de responsabilité du dirigeant toutes les fois où est avéré un « cas de force majeure ».

l'éloignant nécessairement de son entreprise et que, dès l'issue de ce traitement, ce dirigeant décida de déposer le bilan afin d'éviter l'aggravation du passif et de mettre davantage en péril la situation de ses créanciers » ; Cass. crim., 21 juin 1993, n°92-83.410 ; a contrario : Cass. com., 17 novembre 1998, n°96-19.984

221 Cass. com., 8 janvier 1991, n°89-17.040 : Bull. 1991 IV, n° 17, p. 10 : « Ne donne pas de base légale à sa décision la Cour d'appel qui s'attache exclusivement à la durée des fonctions officielles de dirigeant social, sans rechercher, comme elle y était invitée, si ce dirigeant n'avait pas abandonné, antérieurement à la date de publication au registre du commerce de la cessation de ses fonctions, avec la cession de la totalité de ses parts à ses associés toute fonction de direction dans la société, de sorte qu'il ne pouvait être dans ce cas solidairement tenu au paiement des dettes fiscales ultérieures de la société » ; s'agissant d'autres voie d'action en responsabilité : CHAZAL J-P. et REINHARD Y., Le dirigeant d'une société anonyme, poursuivi à titre personnel, peut opposer aux tiers la cessation de ses fonctions, même si cette décision n'a pas été publiée, note sous CA Paris, 3e ch. B, 25 février 2000, RTD com. 2000, p.674

222 Cass. com., 8 janvier 1991, n°89-17.040 : Bull. 1991 IV n°17 p.10 : « Ne donne pas de base légale à sa décision la Cour d'appel qui s'attache exclusivement à la durée des fonctions officielles de dirigeant social, sans rechercher, comme elle y était invitée, si ce dirigeant n'avait pas abandonné, antérieurement à la date de publication au registre du commerce de la cessation de ses fonctions, avec la cession de la totalité de ses parts à ses associés toute fonction de direction dans la société, de sorte qu'il ne pouvait être dans ce cas solidairement tenu au paiement des dettes fiscales ultérieures de la société »

223 Cass. com., 27 avril 2011, n°10-14.639 : « Attendu qu'en statuant ainsi sans rechercher, comme il lui était demandé, si, en ce qui concerne les déclarations de la taxe sur la valeur ajoutée des mois de mars, avril et mai 1997 ainsi que des taxes annexes en litige, M. X... était ou non dessaisi de ses fonctions de dirigeant en raison de la mise en liquidation judiciaire de la société ACE, la Cour d'appel a violé le texte susvisé »

224 Cass. civ., 9 avril 1991, n°90-12124 : Bull. 1991 IV n°133 p.95 : « la Cour d'appel n'a pas tiré de ses constatations les conséquences légales en découlant [des dispositions de l'article L 267 du LPF] "en retenant que l'intéressée avait été évincée de ses fonctions effectives de direction par M. Z... au point d'avoir été contrainte de solliciter et d'obtenir au cours de la période d'imposition considérée la désignation d'un administrateur judiciaire" et de la condamner malgré tout »

B. DU POINT DE VUE DU DIRIGEANT DE FAIT

99. Selon nous, le dirigeant de fait est la personne physique qui, sans bénéficier d'une désignation légale ou statutaire, accomplit pour et au nom d'une personne morale des actes positifs de gestion interne comme externe c'est-à-dire des actes s'assimilant à des actes d'administration voire de disposition toutes les fois où le consentement du dirigeant de droit (ou dirigeant légal ou statutaire) n'est pas requis. La situation du dirigeant de fait est particulière. Cette notion, s'agissant des dispositions de l'article L.267 du LPF, renvoie tout d'abord au caractère effectif de la direction. Sa construction n'est pas le monopole du droit fiscal. Tout d'abord, le code du travail considère comme « ayant la qualité de cadre dirigeant les cadres auxquels sont confiées des responsabilités dont l'importance implique une grande indépendance dans l'organisation de leur emploi du temps, qui sont habilitées à prendre des décisions de façon largement autonome et qui perçoivent une rémunération se situant dans les niveaux les plus élevés des systèmes de rémunération pratiqués dans leur entreprise ou établissement²²⁵. »

100. Le juge commercial définit le dirigeant de fait comme celui qui exerce en toute indépendance une activité positive de direction et de gestion de la société²²⁶. Cette définition prétorienne est rigoureuse et ne supporte pas de lacune quant à la réunion de ses éléments constitutifs²²⁷.

101. La notion de dirigeant de fait va de pair avec celle de dirigeant de droit telles les deux faces d'une même pièce. Néanmoins, s'agissant de la mise en œuvre de l'action prévue à l'article L. 267 du LPF, la démonstration de la direction de fait est secondaire dès lors que le juge doit impérativement établir la direction effective du dirigeant qu'il

225 C. trav., art. L. 3111-2

226 Cass. com., 22 janv. 2002, n°98-21.181

227 DELATTRE C., L'inclassable travail de la Cour de cassation quant à la détermination de la notion de dirigeant de fait, JC. PÉN. E 2007, n°1872 ; DADOIT M. et MANCIET H., Les risques encourus par le dirigeant dans les sociétés à risque limité, Actes prat. strat. pat., 3/2012, p.24 et s.

soit de droit ou de fait²²⁸. Contrairement à la solidarité prévue à l'article 1745, il n'existe pas de présomption « civile » de responsabilité du dirigeant de droit²²⁹. Il en est de même à l'encontre d'un cogérant²³⁰ dont la qualité ne suffit pas à caractériser de manière suffisamment concrète sa responsabilité personnelle au prétexte qu'il avait les mêmes obligations fiscales et encourait de ce fait les mêmes sanctions. Cette situation a directement pour origine le texte qui vise le dirigeant de droit ou de fait qui a exercé effectivement la direction.

228 Cass. com., 7 février 1989, n°87-13.988 : Bull. civ. 1989 IV n°56 p.36 : La Cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle a retenu la responsabilité du gérant majoritaire au motif que "M. Y... ne peut prétendre être exonéré de ses responsabilités de gérant statutaire par l'effet d'une renonciation à ses fonctions, opérée par la délégation de pouvoirs qu'il avait consentie à M. X" ; Cass. com., 3 mars 2004, n°02-17.372 : « la Cour d'appel n'a pas recherché "si, à la date d'exigibilité de la taxe considérée, M. X... exerçait encore, en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de sorte qu'il pouvait être tenu pour responsable de l'inobservation de l'obligation d'en acquitter le montant » ; Cass. com., 19 mars 2013, n°12-14.797 : « statuant ainsi, sans caractériser en quoi Mme X..., qui faisait valoir qu'une ordonnance de non-lieu avait été rendue à son bénéfice par le juge d'instruction en raison de son absence de participation effective à la direction de la société FBL, avait exercé la direction effective de la société, la Cour d'appel a privé sa décision de base légale »

229 Cass. com., 3 octobre 1989, n°87-15.723 : Bull. civ. 1989 IV n°243 p.162 : « Les dispositions de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ne sont applicables qu'aux personnes exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement. Dès lors, prive sa décision de base légale la Cour d'appel qui, pour déclarer, sur le fondement de ce texte, le gérant d'une société à responsabilité limitée solidairement responsable du paiement d'impositions dues par la société, retient que ce gérant était, comme dirigeant de droit, personnellement responsable du respect des obligations légales de la société et qu'il ne pouvait être exonéré par la circonstance que la gestion de la société avait été assurée en fait par l'autre associé, de tels motifs étant impropres à caractériser d'une manière concrète la responsabilité personnelle du dirigeant de la société pendant l'exercice effectif, direct ou indirect, de son mandat social dans l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société. » ; Cass. com., 22 octobre 1991, n°90-11.361 : « la Cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle a retenu pour condamner Mlle X, "après avoir reçu les mises en demeure de l'administration, qui auraient dû l'alerter sur les qualités de gestionnaire de M. Y..., n'a ni mis fin aux pouvoirs de celui-ci, ni démissionné de fonctions qu'elle soutenait cependant n'avoir pas été en mesure d'exercer effectivement" et que ces "motifs, [sont] impropres à caractériser la responsabilité personnelle de Mlle X... pendant l'exercice effectif de son mandat social en ce qui concernait l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société » ; Cass. com., 19 novembre 1991, n°90-10.725

230 Cass. com., 21 janvier 2004, n°02-13.860

102. Cette absence de présomption est toutefois relative dès lors que s'il appartient bien au juge de démontrer le caractère effectif de la direction d'un dirigeant de fait, ce dernier garde le droit –voire à tout intérêt- à contester cet état,²³¹ car le fait d'invoquer une délégation de pouvoir forme, en pratique comme en matière pénale, un piètre alibi²³² face à la démonstration du caractère effectif de sa direction²³³ sauf à de rares exceptions²³⁴. Un auteur rappelle à cet effet que « l'exigence de cette imputabilité de la faute au dirigeant emporte qu'il n'existe pas de responsabilité de plein droit du dirigeant officiel. La responsabilité du dirigeant de droit suppose donc l'effectivité de ses fonctions²³⁵ ». À ce titre, il est opportun de souligner que la délégation de pouvoirs ne se confond pas avec la « simple » délégation de signature²³⁶. Ainsi, particulièrement en matière fiscale, le juge de la responsabilité, à l'image le juge pénal, supporte peu le

231 Cass. com., 3 décembre 1991, n°89-21.777 : « il ne résulte ni des conclusions ni de l'arrêt, que M. X... ait soutenu devant les juges du second degré qu'il n'assurait pas la direction effective de la société Humblot Motocycles » ; Cass. com., 6 mai 1995, n°93-15.108 : « la Cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que M. Z... ne contestait pas avoir été le dirigeant effectif de la société pendant la période considérée [...] »

232 Cass. com., 25 février 1992, n°89-20.459 : « répondant au moyen invoqué par [la dirigeante de droit] laquelle, pour écarter sa responsabilité découlant de sa qualité de dirigeant de la société, faisait valoir que, séparée de fait de son mari, elle avait délégué à ce dernier tous ses pouvoirs, la Cour d'appel a retenu que la preuve de cette assertion, dénuée de toute précision et justification, n'était pas rapportée ; que, par ce seul motif, non critiqué, la Cour d'appel a légalement justifié sa décision » ;

233 Cass. com., 18 avril 2000, n°97-20.045

234 Cass. com., 3 mars 2004, n°02-14.882

235 SERLOOTEN P., Le dirigeant social au sens de l'article L. 267 du LPF., note sous CA Versailles 1ere ch. 1ere sect. 12 septembre 2002, n°01/00375, Bull. Joly Sociétés 2002, n°12, p.1328

236 Cass. com., 26 juin 2007, n°06-15867 : Bull. 2007 IV n°179 : « Mais attendu, d'une part, qu'après avoir relevé que le directeur administratif et financier de la société restait placé sous l'autorité directe de M. Y..., que la simple délégation de signature des pièces comptables ou des déclarations fiscales n'exonérait pas ce dernier de ses obligations inhérentes à son pouvoir de contrôle et de surveillance, qu'il n'établissait aucune délégation générale et directe de ses pouvoirs financiers, qu'il avait négocié personnellement les délais de paiement de la dette fiscale de la société et qu'il avait suivi personnellement tous les stades des procédures de vérification et de redressement dont avait fait l'objet la société, la Cour d'appel en a souverainement déduit que M. Y... avait conservé la qualité de dirigeant effectif de la société ; que dès lors, la Cour d'appel, qui n'avait pas à procéder aux recherches inopérantes visées au moyen, a légalement justifié sa décision » ; Cass. com., 7 juillet 2009, n°08-17.812

moyen fondé sur une délégation des pouvoirs du dirigeant lorsqu'il s'agit des déclarations fiscales²³⁷.

103. Dès lors, la direction de fait effective s'appuie sur la démonstration d'actes positifs de gestion c'est-à-dire notamment une participation aux actes de direction de la société²³⁸ ou le fait (entre autres) de se prévaloir de la qualité de dirigeant de droit²³⁹. La méthode du faisceau d'indices reste la règle pour lever le voile sur la direction de fait et le caractère effectif qui l'accompagne. C'est le cas ainsi lorsqu'il est relevé que "le salaire [du dirigeant de fait] était sensiblement plus élevé que celui de la gérante de droit de la société, qu'il avait reçu de cette dernière entière délégation pour ce qui concernait les relations avec l'Administration fiscale, qu'il avait apporté à la société son fonds de commerce, son nom, ses brevets, sa clientèle, enfin qu'il se présentait comme l'un des deux principaux animateurs de la société"²⁴⁰ rappelant qu'il revient au dirigeant de droit de supporter la responsabilité des obligations fiscales de la personne morale qu'il dirige²⁴¹. C'est également lorsque la dirigeante a signé des « déclarations mensuelles de TVA, actes portant acquisition de brevets par la société, demandes d'inscription de brevets, correspondances adressées à l'Administration des impôts faisant état des difficultés de trésorerie et de paiement des impôts rencontrées par la société », avait « la signature du compte ouvert au nom de la société dans les livres du Crédit lyonnais » et

237 Cass. com., 10 février 1998, n°96-11.727 : « qu'ayant écarté l'allégation selon laquelle M. X... aurait délégué ses pouvoirs de direction en matière fiscale, l'arrêt retient qu'il lui revenait de veiller au respect des obligations fiscales de la société qu'il dirigeait, tout en précisant, d'ailleurs, qu'il ne pouvait prétendre avoir ignoré les violations réitérées d'obligations fiscales qui se sont poursuivies sur trois années, l'importance de la dette fiscale ainsi accumulée pour un montant supérieur à 2 millions de francs, ne pouvant lui échapper à la simple lecture des comptes » ; Cass. com., 3 mars 2004, n°02-16.547 : « ne saurait invoquer les manquements de son directeur financier et que les "infractions" dont il s'agit sont directement imputables, du seul fait de ses fonctions, au gérant de droit, à qu'il appartenait de faire en sorte que soient déposées des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires exactes »

238 Cass. com., 10 octobre 1989, n°88-11.321

239 Cass. com., 23 janvier 1990, n°88-15.235 ; Cass. com., 13 janvier 1998, n°95-15.894

240 Cass. com., 5 novembre 1991, n°89-19.064 : Bull. IV n°332 p.230 ; Cass. com., 89-19.065

241 Cass. com., 16 janvier 2001, n°98-12.766 : « le respect des obligations fiscales incombe, sauf preuve contraire, aux dirigeants de droit et de fait de tout groupement ; que dès lors, en rappelant que M. X..., était vice-président de l'association [...] »

« était titulaire des plus larges pouvoirs pour agir pour le compte », qu'elle « était présente lors du contrôle fiscal ayant donné lieu aux redressements notifiés », « qu'elle avait signé les correspondances destinées à l'Administration des impôts à la suite de la notification des redressements » et qu'elle avait signé « le bail des locaux de la société »²⁴². Toutefois, cet exercice qui incombe au juge ne l'exonère pas de toute justification dans l'appréciation des faits qui l'on conduit à conclure à la gestion de fait²⁴³.

104. Quand bien même les procédures fondées sur les dispositions de l'article L. 267 du LPF et 1745 du CGI n'ont ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur, dès lors qu'il s'agit de démontrer la direction de fait d'un dirigeant, il n'y a pas de distinction à faire selon que la démonstration soit faite par le juge répressif ou le juge de la responsabilité²⁴⁴. Néanmoins, la responsabilité fiscale civile prononcée sur les dispositions de l'article L.267 ne peut pas se satisfaire de la seule démonstration du caractère effectif de la direction même de fait²⁴⁵. Il faut encore, à l'image de la responsabilité pénale, souligner le lien causal entre cette direction effective et le passif fiscal non recouvert.

105. Sous deux textes au demeurant fort distincts, le dirigeant reste omniprésent. On le reconnaît directement lorsqu'il est nommé par l'article L. 267 du LPF comme on le devine aisément derrière un voile lorsqu'il est désigné par « quiconque » (CGI, art. 1745).

242 Cass. com., 5 octobre 2004, n°02-20.760

243 Cass. com., 28 septembre 2004, n°01-4651 : « Attendu que, pour statuer comme elle a fait, la Cour d'appel, par motifs adoptés, a retenu qu'au cours de la période intermédiaire, M. X... était resté gérant de fait de la société, ce qui était suffisamment prouvé par la signature de tous les documents fiscaux par lesquels il engageait la responsabilité de la société, comme il l'avait fait antérieurement au 19 septembre 1988 et après le 5 février 1990 ; Attendu qu'en se déterminant par de tels motifs, sans répondre aux conclusions de M. X... qui soutenait qu'en lui imputant la signature des documents fiscaux sans justifier sa décision, le jugement procédait par simple affirmation, la Cour d'appel a méconnu les exigences du texte susvisé ; »

244 Cass. com., 19 janvier 1988, n°86-12.415 : « "la Cour d'appel, sans se borner à une simple référence à l'arrêt ayant condamné M. Z... pour fraude fiscale, a relevé qu'il résultait de la procédure pénale que M. Z... avait reconnu avoir été gérant de fait de la société AAR " »

245 Cass. com., 12 juillet 1993, n°91-13.936

106. On sait qu'il peut être de droit comme de fait et là débute l'ombre d'un schisme entre d'une part une solidarité pénale fiscale (CGI, art. 1745) qui navigue sur une présomption de responsabilité pénale et d'autre part une solidarité fiscale (LPF, art. L. 267) qui se rassure à vouloir, comme pour s'en pardonner, démontrer préalablement le caractère effectif de la direction ... du dirigeant.

107. Cette distinction en annonce d'autres et place le dirigeant dans une situation bien moins confortable une fois prononcée sa condamnation définitive pour fraude fiscale (CGI, art. 1741) que face à une Administration fiscale condamnée, toutes les fois où la voie civile (LPF, art. L. 267) est engagée, à devoir démontrer souvent l'évidence.

108. D'autre part, la solidarité pénale fiscale (CGI, art. 1745) ne s'embarrasse pas non plus d'une limite qui la réduirait à s'intéresser qu'aux dirigeants qui ne sont pas déjà tenus aux dettes sociales comme c'est le cas, non sans soulever quelques difficultés, pour les dispositions de l'article L. 267 du LPF.

109. Ces deux points, à savoir le bénéfice ou non d'une présomption de responsabilité (c'est-à-dire la démonstration imposée ou non du caractère effectif de la direction) et l'exclusion ou non du champ d'application en fonction de mesure qui placerait le dirigeant dans une situation équivalente (exclure ou non ceux déjà tenu au dettes sociales) démontre, s'il était encore nécessaire de le croire, un champ d'application plus large pour la solidarité pénale fiscale.

C. LE DIRIGEANT ASSOCIE NON DEJA TENU AU PAIEMENT DES DETTES SOCIALES EN APPLICATION D'UNE DISPOSITION DE LA LOI.

110. Il s'agit de toute personne qui a été régulièrement désignée pour exercer des fonctions générales de gestion et d'administration. A contrario, ceux, mêmes désignés par la voie statutaire ou par l'assemblée des associés ou actionnaires, mais qui ne

disposent pas des prérogatives pour représenter auprès des tiers la société, la personne morale ou le groupement, sont exclus du champ d'application du texte²⁴⁶.

111. Il s'agit également du dirigeant qui n'est pas déjà tenu de la totalité de la dette fiscale²⁴⁷ restant en qualité de débiteur direct du comptable poursuivant. Ainsi, il a été jugé²⁴⁸ que ce n'était pas le cas lorsque dans une procédure d'apurement collectif, le dirigeant est condamné à supporter les dettes sociales et à verser au mandataire de justice une somme devant revenir à l'ensemble des créanciers de la personne morale débitrice au prorata de leurs créances ou suivant l'ordre des privilèges dont ils disposent.

112. Dans les sociétés de personnes, il en est ainsi principalement des gérants de société à responsabilité limitée, peu importe qu'il s'agisse d'un gérant majoritaire, égalitaire ou minoritaire²⁴⁹ ou qu'il s'agisse d'une SARL à associé unique²⁵⁰ (EURL). En cela, les nouvelles dispositions introduites par l'article 74 de la loi du 18 janvier 1980

246 Il s'agit notamment des membres du conseil de surveillance dans les SA à Directoire ou d'une société en commandite par actions

247 BOI REC SOLID 10-10-10 n°170

248 Cass. com., 11 octobre 1988, n°86-10.331 : Bull. civ. 1988 IV n°273 p.186 : "l'action prévue par ce texte [LPF, art. L 267] n'est exclue que si, en vertu d'une autre disposition légale, le dirigeant de la société en cause est tenu de la totalité de la dette fiscale restant due en qualité de débiteur direct du comptable poursuivant ; que tel n'est pas le cas lorsque le dirigeant est condamné à supporter les dettes sociales et à verser au syndic de la procédure collective une somme devant revenir à l'ensemble des créanciers de la personne morale débitrice au prorata de leurs créances ou suivant l'ordre des privilèges dont ils disposent", v. BO compt. publ. 1990, 90-101-A3 du 17 septembre 1990

249 C.com., art. L. 223-18 : [...] Dans les rapports avec les tiers, le gérant est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société, sous réserve des pouvoirs que la loi attribue expressément aux associés. La société est engagée même par les actes du gérant qui ne relèvent pas de l'objet social, à moins qu'elle ne prouve que le tiers savait que l'acte dépassait cet objet ou qu'il ne pouvait l'ignorer compte tenu des circonstances, étant exclu que la seule publication des statuts suffise à constituer cette preuve. [...]

Les clauses statutaires limitant les pouvoirs des gérants qui résultent du présent article sont inopposables aux tiers.

Cette distinction s'est posée essentiellement s'agissant de la portée et la mise en œuvre des dispositions de l'article L. 266 du LPF

250 Rép. min. DUGOUIN à QE n° 798, JOAN Q. 1er septembre 1986, p. 2915 ; BOI-REC-SOLID-10-10-10 ; Doc. adm. 12 C 2251, n°42 anc.

élargissent celles codifiées par l'article L. 266 du livre des procédures fiscales lesquelles, rappelons-le, ne visaient que « le ou les gérants ».

113. Dans les sociétés civiles en particulier, la doctrine administrative retient que l'action fondée sur l'article L 267 du LPF n'est exclue qu'à l'encontre du dirigeant que, si en vertu d'une autre disposition légale, le dirigeant est tenu à la totalité de la dette fiscale restant due²⁵¹, il en est également ainsi des gérants de sociétés civiles²⁵² (visées par les articles 1845 et suivants du Code civil) lesquels sont certes tenus indéfiniment aux dettes sociales, mais non pour le tout c'est-à-dire seulement à proportion de leur part dans le capital social²⁵³. Dès lors, l'action en responsabilité est susceptible d'être engagée²⁵⁴ afin de dépasser l'obstacle posé par les dispositions spéciales. En pratique, elle reste relativement rare, voire découragée alors que des actions dédiées peuvent être envisagées²⁵⁵.

251 BOI REC SOLID 10-10-10, n° 170

252 C.civ., art. 1857 al.1er : « A l'égard des tiers, les associés répondent indéfiniment des dettes sociales à proportion de leur part dans le capital social à la date de l'exigibilité ou au jour de la cessation des paiements. »

253 C.civ. art. 1857 al. 1er : « A l'égard des tiers, les associés répondent indéfiniment des dettes sociales à proportion de leur part dans le capital social à la date de l'exigibilité ou au jour de la cessation des paiements. »

254 BOI-REC-SOLID-10-10 ; Doc. adm. 12 C 14, n°11 et s. *anc.*

255 Le recouvrement auprès des sociétés civiles immobilières des créances fiscales par les comptables publics présente toutefois de nombreuses difficultés. Cette situation est le fait notamment des différents régimes juridiques auxquels sont soumises les sociétés civiles (société civile immobilière, société civile de construction-vente, société civile de construction-attribution, société civile d'attribution d'immeubles en jouissance à temps partagé), aux problèmes liés à la mise en cause de la responsabilité des associés ainsi qu'aux écueils rencontrés lors de la procédure de vente des parts sociales. L'obligation aux dettes sociales et donc au paiement qui pèse sur chacun des associé de la société civile prend naissance successivement dans le patrimoine de la société puis, à défaut de règlement par celle-ci, dans le patrimoine de l'associé ce qui présente donc un caractère subsidiaire car les créanciers sociaux ne peuvent mettre en cause un associé qu'après avoir préalablement et vainement poursuivi la personne morale. Cette situation obère la situation des créanciers puisque si l'associé d'une société civile est bien tenu des dettes sociales, les poursuites à son encontre se trouvent figées tant que le créancier n'a pas démontré l'inanité des poursuites qu'il a exercées contre la société civile. Sur la question, v. M.DOUBAY, Procédures fiscales et loi de sauvegarde des entreprises, Litec, 2007, p.227 à 236

114. Pourtant, à notre sens, s'agissant des sociétés civiles, une ambiguïté persiste puisque si l'article L. 267 du LPF exclut du champ d'application les dirigeants déjà tenus aux dettes sociales, aucune restriction n'est posée dans le texte quant à l'étendue des dettes sociales ce que relève d'ailleurs un auteur²⁵⁶ (au sujet des conséquences de la condamnation du dirigeant au comblement du passif) en soulignant à juste titre que « la loi n'indique pas expressément que l'exclusion serait acquise dans le cas où le dirigeant serait tenu d'une partie seulement des dettes sociales, mais il n'est pas non plus indiqué expressément que le dirigeant doit être tenu de la totalité des dettes sociales ». Le fait que le dirigeant qui est également associé d'une société civile soit tenu indéfiniment à concurrence de sa quote-part au capital restreint sa responsabilité aux dettes sociales ce qui va dans le sens d'une exclusion des sociétés civiles du champ d'application du texte du fait de cette limite imposée par la doctrine administrative. Pour s'en convaincre, les modalités de recouvrement du passif fiscal vont dans ce sens puisque l'action du comptable sur la base de ce texte a pour objectif d'obtenir un titre exécutoire à l'encontre du dirigeant. Tel n'est pas le cas pour les dirigeants associés de société civile. Le juge de la responsabilité comme le juge de l'impôt ont confirmé que la mise en cause des associés est réalisée par l'envoi d'une mise en demeure²⁵⁷ procédant de l'avis de mise en recouvrement émis au nom de la société²⁵⁸. Conformément aux dispositions de

256 BOUCHARD J-Ch., La responsabilité fiscale du dirigeant, Gaz. Pal. 26 septembre 2000, n°270, p. 13

257 Cette règle s'applique aux associés de SCI de construction-vente (CCH, art. L.211) comme aux associés de sociétés civiles de droit commun (CGI, art. 1382 et s.)

258 La chambre commerciale de la Cour de cassation a rendu une décision de principe (Cass. com., 20 novembre 2001, n°98-17.137 : Bull.civ. 2001 IV, n° 184, p. 177) à l'occasion de laquelle, elle a constaté que l'avis de mise en recouvrement émis à l'encontre de la société civile immobilière constitue aux termes de l'article L. 256 du LPF un titre exécutoire authentifiant la créance fiscale dont la personne tenue au paiement d'une imposition incombant à une autre personne peut obtenir copie en application des dispositions de l'article R* 257-2 du même livre dérogeant ainsi à l'article 503 du nouveau code de procédure civile. Cette décision rendue pour une société civile de construction-vente est applicable aux sociétés civiles immobilières de gestion. Le juge de l'impôt a ainsi précisé qu' « aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'administration de reprendre vis-à-vis de l'associé de la société civile la procédure d'imposition suivie à l'encontre de celle-ci et ne l'oblige, en particulier, à lui adresser l'avis de

l'article R* 257-2 du LPF²⁵⁹ la mise en demeure doit indiquer le texte applicable autorisant la poursuite des associés selon la nature de la société civile. Elle doit notamment faire précisément mention du nombre de parts sociales détenues par le (dirigeant) associé poursuivi et la somme réclamée à concurrence de sa quote-part. Pourquoi le comptable chargé du recouvrement rechercherait-il à obtenir un titre exécutoire à l'encontre du dirigeant auprès du Tribunal de Grande Instance alors que les règles de recouvrement l'en exonèrent en réservant à l'associé de la société civile le même traitement qu'un tiers solidaire ? Cette situation participe à expliquer sans doute le peu d'engouement du comptable pour voir prononcer la solidarité du dirigeant d'une société civile au passif fiscal sur le fondement de l'article L. 267 du LPF. Il n'en reste pas moins que les associés de sociétés civiles ne sont pas des coobligés, mais seulement des débiteurs subsidiaires. Ceux-ci ne peuvent effectivement être recherchés au paiement qu'après la démonstration de vaines poursuites. Il en résulte notamment que les associés peuvent se prévaloir du jugement arrêtant un plan de redressement au profit de la société pour écarter leur mise en cause²⁶⁰.

115. Ainsi, le cas de la société civile illustre en partie les contradictions que porte le texte quant à son champ d'application. Ainsi, d'une part celui-ci vise le dirigeant alors que les dettes sociales visent l'associé et d'autre part, le texte vise les dettes sociales alors que la doctrine fiscale ignore les prescriptions du droit spécial, qui cantonnent pour les associés des sociétés civiles leur responsabilité à concurrence de leur quote-part, en excluant les dirigeants tenus indéfiniment et solidairement aux dettes sociales ajoutant là, à notre sens, une condition qui n'est pas prévue par le texte. De cette interprétation nait à notre sens une confusion regrettable entre la personne de l'associé et celle du dirigeant qu'il n'y a pas lieu de faire tant la nature de leurs obligations et de leurs droits vis-à-vis de la société sont différents. La situation de l'associé d'une société civile dans

mise en recouvrement émis à l'encontre de cette société qui suffit à authentifier la créance avant la notification d'une mise en demeure laquelle formalise la mise en cause des associés. »

259 Abrogé par le décret n°2011-1302 du 14 octobre 2011, art. 14

260 Cass. com., 23 janvier 2001, n°98-10.668

ses rapports avec ses créanciers met en relief la défaillance préalable de la société. Cette condition fait écho à la condition du texte tenant à l'impossibilité, pour le comptable, de recouvrer ses créances. Dès lors, la démonstration des vaines poursuites vérifie l'impossibilité du recouvrement auprès de la société. Ainsi, en étendant la condition visant à exclure les dirigeants déjà tenus intégralement aux dettes sociales, la doctrine comme la jurisprudence tendent, *a contrario*, à inclure le dirigeant associé d'une société civile de son champ d'application alors que la démonstration des vaines poursuites indispensables pour engager sa responsabilité suffit à caractériser l'impossibilité du recouvrement dont souffre le comptable. En conclusion de ce point, la condition doctrinale qui consiste à exclure du champ d'application de l'article L. 267 du LPF le dirigeant déjà tenu au paiement intégral des dettes sociales rend caduque sa mise en œuvre aux dirigeants-associés des sociétés civiles de droit commun. Un mot aura donc suffi à exclure les sociétés civiles du champ d'application de l'article L. 267 du LPF.

116. Dans les sociétés de capitaux, sont visés aussi bien les directeurs généraux des sociétés anonymes²⁶¹ ou les membres du directoire²⁶² que les présidents de sociétés par actions simplifiées²⁶³.

117. Dans les groupements²⁶⁴, on peut citer les syndics de copropriété ou de procédure collective et étendre le champ d'application du texte « d'une façon générale à toute personne désignée pour être responsable des actes de gestion et de leurs résultats²⁶⁵ ». C'est le cas des associations qui illustre principalement la mise en œuvre des dispositions

261 C.com., art. L. 225-56

262 C.com., art. L. 225-64

263 C.com. art.L. 227 -6

264 A l'occasion d'une récente décision (CE, 9e et 10e ss-sect., 10 juillet 2012, n°3445595), le Conseil d'Etat a précisé qu'en matière de TVA, pour l'application des dispositions de l'article 261 B du CGI, qui exonèrent de TVA les services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de TVA, un groupement réunit nécessairement au moins deux personnes physiques ou morales exonérées ou non assujetties qui en sont adhérentes et utilisent en commun des moyens humains et matériels.

265 BOI-REC-SOLID-10-10 ; BODGI op. cit., n° 5 *anc.* ; BO compt. publ. 1994, 94-74-A du 1er juin 1994 *anc.*

de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales qui visent ainsi les présidents d'associations. Ainsi, il doit être déclaré solidairement responsable au paiement des impositions d'une association, son président et animateur qui, par des absences de déclarations et de versements ainsi que par des manœuvres frauduleuses, a rendu impossible le recouvrement des impositions et pénalités dues par cette association²⁶⁶. Il en est de même pour les membres de son conseil d'administration²⁶⁷ à l'exclusion du trésorier dans certains cas²⁶⁸. Sont ainsi visées les associations, qu'elles se soient constituées sous l'empire de la loi du 1^{er} juillet 1901 ou qu'il s'agisse des associations syndicales de la loi du 21 juin 1865.

118. La doctrine administrative²⁶⁹ prévoit également d'inclure dans le champ d'application de l'article L. 267 du LPF les gérants désignés dans le cadre d'une indivision conventionnelle au motif des pouvoirs qu'ils tiennent des règles impératives ou conventionnelles prévues²⁷⁰. Cette situation reste au demeurant tout à fait théorique puisque jamais mise en œuvre. On trouvera sans doute une raison sérieuse en relevant que chaque indivisaire est déjà tenu sur son patrimoine en application du droit de gage général des créanciers²⁷¹.

119. Il en est de même s'agissant des dirigeants de personnes morales de droit public comme des groupes de sociétés, des coopératives ou de groupements économiques (GIE), mais pour ces derniers, ne sont visés que les dirigeants qui ne sont pas membres

266 TGI Lyon, 2 juillet 1987 ; BO compt. publ. 1987, 87-130-A3 du 2 novembre 1987 *anc.*

267 Cass. com., 16 janvier 2001, n°98-12.766 : « le respect des obligations fiscales incombe, sauf preuve contraire, aux dirigeants de droit et de fait de tout groupement ; que dès lors, en rappelant que M. X..., était vice-président de l'association, et en retenant, qu'après 1987, M. A... avait une activité importante à la tête de l'association, démontrée par les attestations produites, un article de presse la présentant comme le président de celle-ci, sa participation aux cotés de M. X... aux négociations avec l'Administration fiscale, et les engagements pris pour régler les impositions dues, la Cour d'appel a légalement justifié sa décision » ; Cass. com., 9 avril 1991, n°90-12.124 : Bull. 1991 IV, n° 133, p. 95 ; Cass. com., 3 mars 2004, n°01-12.882

268 Ibid ; Cass. com., 16 janvier 2001, n°98-12.766

269 BOI-REC-SOLID-10-10-10 ; Doc. adm. 12 C 2251, n° 36 *anc.*

270 C.civ., art. 1873-2 et s.

271 C.civ., art. 2284 et 2285

du groupement (de droit ou de fait²⁷²). De manière générale, à l'image de la situation des indivisaires, nous n'avons pas relevé d'exemple parmi la jurisprudence d'une mise en œuvre de l'action de l'administration sur le fondement de l'article L. 267 du LPF pour une personne morale de droit public. Cette situation trouve sans aucun doute son explication dans l'encadrement rigoureux dans lequel s'inscrivent les personnes morales de droit public²⁷³. Dans les sociétés d'économie mixte, plusieurs auteurs²⁷⁴ soulignent qu'à l'instar de l'action en comblement de passif « qui est qualifiée de nature civile, l'élu au sein de la société d'économie mixte (SEM) n'en supporte pas les conséquences, la responsabilité remontant à la collectivité » et donc « là encore au titre de la responsabilité fiscale que l'élu dirigeant de SEM peut encourir, il convient de déterminer la nature de l'action qui sera menée. Le texte de l'article L. 267 du LPF évoque le paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition ce qui pourrait se rapprocher de l'action en comblement de passif de nature civile » afin de conclure que « dès lors aucune responsabilité ne pourrait être recherchée à l'encontre de l'élu ». Même exprimé au conditionnel, à notre sens, nous partageons cette conclusion au motif que « par dérogation à l'article L. 225-20 du code de commerce, la responsabilité civile qui résulte de l'exercice du mandat des représentants incombe à la collectivité territoriale ou au groupement dont ils sont mandataires. Lorsque ces représentants ont été désignés par l'assemblée spéciale, cette responsabilité incombe solidairement aux collectivités territoriales ou aux groupements membres de cette assemblée²⁷⁵ ».

120. Dans le même principe, mais *a contrario*, les dispositions de l'article L. 267 du LPF visent également les dirigeants des sociétés publiques locales (SPL) introduites par les

272 DANNENBERGER F., Un GIE non immatriculé n'est pas une société de fait, note sous CA Colmar, 1ere ch. Sect. A, 18 mars 2008, n°04-03112, Bull. Joly Sociétés 2008, p.597

273 Lesquelles sont animées par le principe d'inscription d'office au budget et protégées concomitamment par l'impossibilité juridique du comptable public d'engager des poursuites ; v. D. n°62-1587, 29 décembre 1962, art. 1, 2 et 3 portant règlement général sur la comptabilité public

274 WRAZEN C [...], La responsabilité fiscale et pénale du dirigeant d'entreprise, RJF, 14/09, n°60 et 61

275 CGCT, art. L.1524-5

lois du 13 juillet 2006²⁷⁶ et 28 mai 2010²⁷⁷ et dont les contours sont encadrés d'abord par les dispositions relatives aux sociétés anonymes²⁷⁸. Leurs dirigeants²⁷⁹ sont confrontés à la fiscalité²⁸⁰ dont est redevable la SPL marquée par l'absence de solidarité aux dettes sociales. Il faut toutefois noter que la formation du capital des SPL détenu en majorité par des collectivités locales réduit la probabilité de poser la problématique du recouvrement du passif fiscal.

121. Les mandataires judiciaires chargés des opérations inhérentes à la procédure collective (qu'ils aient été préalablement ou non dirigeants de droit de la société) s'inscrivent également dans les limites du texte²⁸¹. Il s'agit notamment des administrateurs provisoires qui vont se substituer temporairement à tout ou partie des dirigeants en place²⁸² conformément aux dispositions spéciales²⁸³. Par contre, le dirigeant de droit ne peut s'exonérer de sa responsabilité dès lors que l'administrateur judiciaire n'a reçu qu'une mission d'assistance et donc sans dessaisissement des pouvoirs de gestion qui relèvent du dirigeant de droit²⁸⁴.

122. Les héritiers d'un dirigeant visé par l'action de l'Administration fiscale se trouvent également dans le champ d'application du texte²⁸⁵. Néanmoins, la faculté offerte

276 C. urb., art. L.327-1

277 CGCT, art. L. 1531-1

278 DELVOLVE P., Les sociétés publiques locales, RFDA 2013, p.1069

279 DONDERO B., Les dirigeants de sociétés publiques locales, RFDA 2013, p.1116

280 BOISSEAU B., La fiscalité des sociétés publiques locales, RFDA 2013, p. 1146

281 Pour une illustration : Cass. com., 03 octobre 1995, n°93-20.762 ; Cass. com., 25 avril 2006, n° 04-10.226

282 COZIAN M., VIANDIER A. et DEBOISSY F., Droit des sociétés, Litec, 21ème édition, n°398

283 C.com., art. L 621-22 : [...] III. - Dans sa mission, l'administrateur est tenu au respect des obligations légales et conventionnelles incombant au chef d'entreprise.

284 Cass. com., 16 janvier 2001, n°97-21.059 : « la Cour d'appel a relevé que M. Z... ne justifiait pas avoir été privé de ses pouvoirs de direction par le jugement d'ouverture de la procédure de redressement judiciaire, l'administrateur n'ayant reçu mission que de l'assister » Cass.com. 25 avril 2006, n°04-10.226 : « peu important qu'un administrateur judiciaire ait été désigné durant la période d'observation dès lors que ce dernier n'a eu [...] qu'une mission d'assistance de la société »

285 BOI-REC-SOLID-10-10-10; Doc. adm. 12 C 2251, n°55 *anc.* ; BO compt. publ. 1994, 94-74-A du 1er juin 1994 *anc.*

juridiquement à l'administration compte tenu du caractère patrimonial de l'action reste confrontée aux délais (notion soulevée dans son instruction du 6 septembre 1988²⁸⁶) dans lesquelles celle-ci doit s'inscrire limitant ainsi considérablement la probabilité de poursuivre les héritiers d'un dirigeant dont la responsabilité aura été initialement recherchée²⁸⁷. A priori, l'engagement d'une action de recouvrement envers un dirigeant sur le fondement de l'article L.267 du LPF est étranger à ses héritiers. Dès lors, un auteur²⁸⁸ avance parmi les circonstances de la vie des personnes morales interdisant les mesures de poursuites à l'encontre des dirigeants, celle du décès du dirigeant « en cours d'instance, compte tenu de l'évolution du régime des successions et de l'impossibilité desdits héritiers de contester des procédures d'assiette qui leur sont étrangères ». C'est pourquoi, le décès en cours d'instance du dirigeant rendra inopportun la poursuite de l'action dont l'abandon marquera son terme.

123. Enfin, on peut s'interroger quant à l'application des dispositions de l'article L.267 du LPF à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée. Ce statut, introduit en 2010²⁸⁹ qui permet à un entrepreneur individuel d'affecter à son activité les biens nécessaires à son activité²⁹⁰, n'est pas concerné par la solidarité prévue par ce texte dès lors,

286 BOI-REC-SOLID-10-10 ; BODGI 12 C-20-88 *anc.* : « il appartient aux comptables d'accomplir, en vue du recouvrement, les diligences adéquates, complètes et rapides. Or trop souvent, la mise en jeu de la responsabilité des dirigeants sociaux intervient tardivement, parfois même alors que le comptable envisage de présenter sa créance en non-valeur. Une telle manière de faire n'est pas souhaitable. Elle se révèle inefficace à l'égard des dirigeants qui ne sont plus solvables et des personnes qui ne peuvent comprendre d'être poursuivis pour des faits par trop anciens ». On déduit ainsi mieux que, s'agissant des héritiers, ces derniers comprennent encore moins que le défunt visé de devoir répondre à l'action de l'administration sans pouvoir contester une procédure d'assiette car étrangère à leur situation personnelle.

287 BOI-REC-SOLID-10-10 ; BOI 12 C-2-04 *anc.* et Cass. com., 26 mai 2004, n°01-02.838 : « l'instruction du 6 septembre 1988 ne définissait pas le délai satisfaisant, et qui, pour apprécier celui-ci, s'est référée « à titre indicatif » au délai de prescription prévu à l'article L.275 du Livre des procédures fiscales [et la Cour d'appel s'est] attachée à la notion de délais satisfaisants que doit respecter le comptable chargé du recouvrement à l'intérieur même du délai de prescription de son action, ce qui excluait, par la même, que celle-ci soit prescrite »

288 DOUAY M., La responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de sociétés (LPF, art. L. 267) : cinquante ans de mise en œuvre par la DGFIP, RDF 2011, n°10, p.12 et 13, n° 13

289 L. n° 2010-658, 15 juin 2010 relative à l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée

290 GREVET A, L'EIRL, Ed. d'Organisation, 2010

notamment, qu'est prévu une mesure spécifique destinée à faire échec aux effets du patrimoine affecté lorsque « l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée est responsable sur la totalité de ses biens et droits en cas de fraude ou en cas de manquement grave aux règles prévues au deuxième alinéa de l'article L. 526-6 ou aux obligations prévues à l'article L. 526-13²⁹¹. » De plus, dès lors que l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée n'a pas la personnalité morale distincte de son exploitant²⁹² et qu'il ne répond ni de la définition d'un groupement ou d'une société, l'EIRL est exclu du champ d'application de l'action en solidarité prévue à l'article L. 267 du LPF.

124. Il n'en demeure pas moins que la question de la responsabilité fiscale de l'entrepreneur individuel qui bénéficie d'une mesure de protection de son patrimoine a une nouvelle fois été soulevée à l'occasion des débats parlementaires relatifs à la loi de lutte contre la fraude fiscale et la délinquance économique et financière²⁹³.

D. LE DIRIGEANT ASSOCIE DEJA TENU AU PAIEMENT DES DETTES SOCIALES EN APPLICATION D'UNE DISPOSITION DE LA LOI

125. Il s'agit là d'une condition qui restreint le champ d'application des dispositions de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales dans une mesure toute relative, puisque motivée exclusivement par le soin porté par le législateur de 1980 de ne pas inscrire ce texte dans une concurrence inutile avec la législation contemporaine à sa rédaction.

126. Dès lors, sont exclus de son champ d'application non seulement les dirigeants, mais en premier lieu les associés qui assurent la direction de sociétés tenus au passif

291 C. com., art. L.526-12 2°

292 CA Versailles, 3 avril 2014, n° RG 13/07219

293 Au sujet de la déclaration d'insaisissabilité : v. Assemblée nationale : Avis au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la délinquance économique et financière (n°1011), amendement CF 21 de M. Yves Goasdoué (rejeté) : « Après la première phrase du premier alinéa de l'article L.521-6 du code du commerce, est insérée une phrase ainsi rédigée : Toutefois cette déclaration n'est pas opposable à l'Administration fiscale lorsque le déclarant fait l'objet de pénalités pour manquement délibéré, fraude ou manœuvres frauduleuses au sens de l'article 1729 du Code général des impôts ».

fiscal ou non. Il en est ainsi des sociétés en nom collectif²⁹⁴, des associés commandités des sociétés en commandite simple ou en commandite par actions²⁹⁵, des associés commanditaires des sociétés en commandite simple ou en commandite par actions dont le nom figurait dans la raison sociale²⁹⁶ et enfin les administrateurs d'un groupement d'intérêt économique qui est en même temps membre du groupement. Cette réserve participe à démontrer le caractère patrimonial de l'action en recouvrement du texte qui vise à assurer le recouvrement des passifs fiscaux dès lors qu'aucune autre mesure ne le prévoit. L'engagement de la solidarité d'un dirigeant déjà tenu au paiement des dettes sociales du fait de sa qualité d'associé impose toutefois préalablement que l'administration ait obtenu un titre exécutoire à son encontre²⁹⁷.

127. Il en est de même, à notre sens, s'agissant des sociétés civiles professionnelles dont la forme a été créée par la loi du 29 novembre 1966²⁹⁸ dès lors que ses associés répondent indéfiniment des dettes sociales mêmes si ce n'est que conjointement

294 C. com., art. L. 221-1 : « Les associés en nom collectif ont tous la qualité de commerçant et répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales. » [avec la réserve suivante] « Les créanciers de la société ne peuvent poursuivre le paiement des dettes sociales contre un associé, qu'après avoir vainement mis en demeure la société par acte extrajudiciaire. »

295 C. com., art. L. 222-1 : « Les associés commandités ont le statut des associés en nom collectif. »

Anc. L. n°66-537, 24 juillet 1966, art. 10, 23 et 251 sur les sociétés commerciales

296 C. com., art. L. 226-1 : « La société en commandite par actions, dont le capital est divisé en actions, est constituée entre un ou plusieurs commandités, qui ont la qualité de commerçant et répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales, et des commanditaires, qui ont la qualité d'actionnaires et ne supportent les pertes qu'à concurrence de leurs apports. Le nombre des associés commanditaires ne peut être inférieur à trois. »

Anc. L. n°66-537, 24 juillet 1966, art. 25 2e al., 70 2e al. sur les sociétés commerciales

297 SERLOOTEN P., Toute poursuite fiscale à l'encontre d'un membre d'une SNC suppose un titre exécutoire, note sous Cass. com., 3 mai 2006, n°03-15.462, Bull. Joly Sociétés 2006, n°10, p.1177

298 L. n° 66-879, 29 novembre 1966, art. 15 relative aux sociétés civiles professionnelles: « Les associés répondent indéfiniment des dettes sociales à l'égard des tiers. Cette disposition ne fait pas obstacle à ce que deux époux soient associés dans une même société civile professionnelle.

Les créanciers de la société ne peuvent poursuivre le paiement des dettes sociales contre un associé qu'après avoir vainement mis en demeure la société et à la condition de la mettre en cause.

Les statuts peuvent stipuler que, dans les rapports entre associés chacun de ceux-ci est tenu des dettes sociales dans la proportion qu'ils déterminent. »

contrairement, par exemple, aux associés d'une société en nom collectif qui répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales²⁹⁹. La situation des sociétés en nom collectif s'étend à celui des sociétés en commandite simple dont le dirigeant est désigné parmi les commandités³⁰⁰. Le même sort est également appliqué pour les associés de sociétés civiles constituées en vue de la vente d'immeubles³⁰¹. Ainsi, la notion d'obligation aux dettes sociales ne se confond pas avec celle de contribution aux pertes³⁰². La frontière entre chacune passe par la distinction entre les relations entre associés et les relations que chacun peut entretenir avec les tiers³⁰³.

299 « Les associés d'une société en nom collectif peuvent être personnellement poursuivis pour les dettes de la société, dès lors que les mises en demeure adressées à celle-ci sont infructueuses (C. com., art. L. 221-1). Les mises en demeure ne sont pas nécessaires dans le cas où la créance a été déclarée au passif de la SNC dans le cadre d'une procédure collective. La déclaration de créance qui vaut demande en paiement est assimilé à la mise en demeure dans ce cas (Cass. com., 19 décembre 2006, n°02-21.333). Cela étant, n'étant pas assimilables aux représentants ou ayants cause de la société débitrice, ils ne peuvent être poursuivis sur le fondement du titre exécutoire délivré à l'encontre de cette dernière. Dans ces conditions il appartient au comptable public, avant toute poursuite à l'encontre des associés de SNC, d'obtenir un titre exécutoire à leur encontre (Cass. com. 3 mai 2006, n°03-15.462). En principe l'administration serait en mesure de se délivrer un titre fondé sur la responsabilité solidaire et indéfinie au paiement des dettes sociales qui incombent aux associés de SNC (C. com., art. L. 221-1). Par ailleurs, la Cour de Cassation, dans deux arrêts du 20 février 2007 (affaires Monaldi et Ledanois), a posé une exigence supplémentaire en considérant que la mise en demeure adressée à la SNC, avant de poursuivre les associés, doit obligatoirement être délivrée par acte extrajudiciaire en application des dispositions de l'article L. 221-1, al. 2, du Code de commerce. En pratique, cette jurisprudence oblige l'Administration fiscale à notifier à la société une mise en demeure de payer par voie d'huissier avant toute mise en cause des associés. » ; v. Lamy fiscal 2007, n°9835

300 C. com., art. L. 222-2 et L. 222-6

301 CCH, art. L. 211-2 : « Les associés sont tenus du passif social sur tous leurs biens à proportion de leurs droits sociaux. »

302 MORTIER R., Le chevauchement fantastique de la contribution aux pertes et de l'obligation aux dettes, JC. PÉN. E 2011, n°46, p. 28 et s. ; GIBIRILA D., L'obligation aux dettes sociales dans les sociétés civiles, Defrénois 1998, n°10, p.625

303 Cass. 3e civ., 6 juillet 1994, n°92-12.839 : Bull. civ. 1994 III n° 140 p. 89 : « Mais attendu que les associés étant tenus du passif social sur tous leurs biens à proportion de leurs droits sociaux et en l'absence de disposition exclusive de l'application de l'article 1844-1 du Code civil, la Cour d'appel a retenu exactement que la contribution aux pertes se manifeste dans les relations entre associés, contrairement à l'obligation aux dettes qui se caractérise par l'engagement des associés à l'égard des créanciers »

128. Il faut citer également le cas des sociétés en participation et les sociétés créées de fait dont le régime sociétaire et fiscal a été aligné par la loi du 4 janvier 1978³⁰⁴. L'instruction de la Direction générale des impôts du 6 juillet 1978³⁰⁵ vient d'ailleurs clarifier leur situation puisque désormais « l'article 1871 nouveau³⁰⁶ [du Code civil] refusant expressément la personnalité morale aux sociétés en participation et aux sociétés créées de fait, les avis de mise en recouvrement ne peuvent valablement viser ces sociétés en qualité de débiteur légal de l'impôt. » Dès lors, on conçoit qu'il n'est pas possible d'engager la responsabilité d'un dirigeant d'une société qui ne peut être redevable d'un passif fiscal³⁰⁷. Ainsi, « si un seul participant ou associé de fait est connu du service, il est seul visé sur l'avis de mise en recouvrement. En revanche, si ce participant ou associé, s'est révélé comme agissant en cette qualité, et engage dès lors la responsabilité des autres, il est établi autant d'avis de mise en recouvrement nominatif que de participants ou associé responsable, pour le tout ou pour leur part, selon qu'il y a ou non solidarité. » On comprend d'autant mieux cette situation qu'elle découle de la nature même des sociétés en participation et des sociétés de fait dont les associés sont réputées, à l'égard des tiers, avoir conservé la propriété des biens qu'ils mettent à la disposition de la société à l'exception qu'ils décident de les placer sous le régime de l'indivision³⁰⁸. Dès lors, dans le cas où une telle société est débitrice d'un passif fiscal,

304 L. n°78-9, 4 janvier 1978 modifiant le Titre IX du Livre III du Code civil

305 BODGI 12 C-32-78 : Instr. du 6 juillet 1978 *anc.*

306 « Les associés peuvent convenir que la société ne sera point immatriculée. La société est dite alors " société en participation ". Elle n'est pas une personne morale et n'est pas soumise à publicité. Elle peut être prouvée par tous moyens.

Les associés conviennent librement de l'objet, du fonctionnement et des conditions de la société en participation, sous réserve de ne pas déroger aux dispositions impératives des articles 1832, 1832-1, 1833, 1836 (2^{ème} alinéa), 1841, 1844 (1^{er} alinéa) et 1844-1 (2^{ème} alinéa). »

307 Rép. min. BESSON à QE n°16710, JOAN Q. 30 mai 1979

308 C. civ. art. : « A l'égard des tiers, chaque associé reste propriétaire des biens qu'il met à la disposition de la société.

Sont réputés indivis entre les associés les biens acquis par emploi ou remploi de deniers indivis pendant la durée de la société et ceux qui se trouvaient indivis avant d'être mis à la disposition de la société.

Il en est de même de ceux que les associés auraient convenu de mettre en indivision.

son recouvrement ne pourra s'exercer « qu'à l'encontre des participants ou des associés de fait voire même d'un seul d'entre eux si la société n'a pas révélé son existence aux tiers³⁰⁹ ». Les associés d'une société en participation qui n'a pas opté pour une imposition de ses bénéfices à l'impôt sur les sociétés ont d'ailleurs l'obligation d'indiquer à l'administration leurs noms et adresses³¹⁰. Cette situation n'écarte donc pas la faculté dont dispose l'administration d'engager son action, mais souligne que, s'agissant des sociétés en participation comme des sociétés de fait, celle-ci devra s'employer à rechercher le dirigeant³¹¹ dont l'identité se confond avec l'un ou plusieurs de ces associés³¹² ce qui ne contrarie pas l'existence d'une personnalité fiscale³¹³ en l'absence

Il peut en outre être convenu que l'un des associés est, à l'égard des tiers, propriétaire de tout ou partie des biens qu'il acquiert en vue de la réalisation de l'objet social. »

309 Pour une illustration en matière de TVA : CE, 23 novembre 1977, n°95756 et BOI 3 E-4-78 et Doc. adm. B 3 E-0, n°14

310 CGI, ann.III, art. 242-1 et 48-2

311 Cass.com. 6 décembre 2005, n°03-21.196. La Haute juridiction a pu ainsi souligner à cette occasion que « Attendu, d'autre part, qu'après avoir rappelé que les dispositions de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales étaient applicables à toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement et, par conséquent, à la personne physique dirigeant la société gérante d'une société en participation, la Cour d'appel a considéré que M. de X... de Y... président et directeur général de la société Urvat était le dirigeant effectif de l'ensemble du groupe, qu'il n'avait jamais discuté ses prérogatives qu'il avait exercées sans interruption depuis l'origine et n'avait consenti aucune délégation pour la SEP qu'il avait dirigée constamment, procédant lui-même aux déclarations de résultats pour les exercices 1993, 1994 et 1995, et intervenant aux actes de vente des appartements commercialisés par la SEP par l'intermédiaire de la société Urvat réalisation ; qu'elle en a déduit que M. de X... de Y... était bien le dirigeant effectif du groupement redevable de l'impôt, et a retenu qu'il n'était pas tenu à un autre titre au paiement de l'impôt dès lors qu'il n'était pas associé de la SEP, et que la procédure collective ne lui avait pas été étendue ; qu'en statuant comme elle a fait, la Cour d'appel, loin de méconnaître les dispositions visées par le moyen, en a fait l'exacte application »

312 Sur la société en participation ou la société créée de fait : v. VACRATE S., Que cache l'apparence derrière la société créée de fait ?, LPA 2004, n°42, p.5 ; RAIMON M., Les sociétés non immatriculées et l'engagement des associés vis-à-vis des tiers, Gaz. du Palais, 21 décembre 2000, n°356, p.2 ; SCHOLER P., Pas de société de fait sans participation aux bénéfices ni contribution aux pertes, Bull. Joly Sociétés 2000, n°11, p.1094, note sous Cass. com., 30 mai 2000, n°1173 F-D ; CAUCHY-PSAUME M-Ch., Requalification d'une société en formation en une société créée de fait, LPA 2009, n°197, p.7, note sous Cass. com., 26 mai 2009, n°08-13.891 ; DAIGRE J-J., De l'existence d'une société en participation et de la contribution aux pertes entre associés., Bull. Joly Sociétés 2000, n°5, p.567, note sous CA Paris 3e ch. Sect. C, 11 février 2000, n°1998/24770 ;

même de personnalité morale³¹⁴ alors même qu'une vérification de comptabilité d'une telle société peut être réalisée qu'avec elle³¹⁵. La question se pose alors pour les impositions dont sont redevables les associés de la société en participation, mais surtout pour celles dont la société en participation est redevable réel. L'administration, comme on l'a vu ne laisse pas de place à l'idée qu'une société en participation ou une société créée de fait puisse former un obstacle au recouvrement de sa créance après des associés. Cette situation est la conséquence d'un constat que nous livre un auteur³¹⁶ : « une société sans personnalité ne peut acheter ni être débitrice de quoi que ce soit ». Pour l'illustrer, c'est le cas en matière de taxe sur la valeur ajoutée³¹⁷. Alors, comme le soulignent plusieurs auteurs comme le juge de l'impôt³¹⁸ sur cette question, « si la société en participation peut être assujettie à la TVA et que son régime d'imposition est déterminé en fonction de ses caractéristiques propres (montant de chiffres d'affaires) ; c'est le gérant de la société qui est redevable de l'impôt et c'est le gérant qui, en principe, assume les obligations fiscales qui incombent à la société en participation³¹⁹. » Aussi, dans un souci de neutralité, la situation des sociétés créées de fait ou des sociétés

SERLOOTEN P., Société en formation : frontière avec la société en participation et la société créée de fait, note sous Cass. com., 26 novembre 1996, n°1884 P, Bull. Joly Sociétés 1997, n°2, p.149 ; PICAND-LAMEZEC A., L'obligation des associés en participation envers les tiers, Rev. sociétés 1991, p.567

313 CHAPPERT A., La notion de personnalité morale en droit fiscal, Defrénois 2000, n°21, p. 1201

314 DESMORIEUX E., L'indication à l'Administration fiscale des noms et adresses des associés d'une société en participation, Bull. Joly Sociétés 2000, n°7 p.745, note sous CE 9e et 10e ss-sect réunies, 21 avril 2000, n°179092

315 RACINE J-F., note sous CAA Paris, 5e ch. B, 30 décembre 2005, n°01PA03603, Gaz. Pal. 2006 ; SERLOOTEN P., Incidence du statut fiscal d'une société de fait sur une procédure de vérification de comptabilité, note sous Cass. com., 26 mars 2002, n°725 FS-P, Bull. Joly Sociétés 2002, n°7, p.837

316 ALRIC C., La troublante énigme de la « société devenue de fait », Bull. Joly Sociétés 2006, n°5, p.565

317 BOI-TVA-CHAMP-10-10-50 ; Doc. adm. 3 A-1151, n°116 *anc.*

318 CE, 25 novembre 1964, n°24844 : Bull. vert 1/65 p.47

319 BERGERES M-C., GUICHARD M. et STEMMER W., La société en participation et la TVA, LPA 2004, n°143, p.5 ; MAZAN J-Y., La société en participation des professions libérales, Defrénois 2009, n°5, p.481

en participation s'étend à celle des sociétés civiles non immatriculées³²⁰ dont l'immatriculation a pour effet de les ramener parmi les sociétés dont le dirigeant n'est pas déjà tenu aux dettes sociales. Les sociétés civiles ont l'obligation légale d'être immatriculées au registre du commerce afin d'acquérir la personnalité morale³²¹ et disposer ainsi d'un patrimoine distinct de celui de ses associés. Et pour les sociétés de fait, il y a lieu de distinguer selon qu'elles aient un objet commercial ou civil, car dans ce dernier cas il n'y a pas solidarité entre les associés³²². Il y aura donc lieu de suivre les mêmes prévisions pour l'associé-dirigeant d'une société civile de droit commun.

129. Si le texte prévoit d'épargner les dirigeants déjà tenus au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, il est opportun de préciser que s'agissant de ceux qui se trouvent dans cette situation, l'obligation aux dettes sociales vise en premier lieu l'associé et non le(s) gérant(s). Or, si certains gérants sont obligatoirement associés comme dans une société civile professionnelle³²³, il n'en est pas systématiquement de même dans une société en nom collectif³²⁴. Il s'avère donc que c'est en raison de sa qualité d'associé qu'un gérant de société peut se retrouver hors du champ d'application des dispositions de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales. Même s'il est envisageable de rechercher la solidarité du gérant non associé d'une SNC sur ce fondement, il s'agit là d'un cas de figure dont la faculté est certes possible, mais tout à fait limitée en pratique dès lors que l'objectif qui anime le texte est exclusivement

320 Rép. min. LAGARDE à QE n° 4295, JOAN Q. 5 février 2013, p. 1307

321 C. civ., art. 1842

322 C. civ., art. 1872-1

323 L. n° 66-879, 29 novembre 1966, art. 11 al.1er relative aux sociétés civiles professionnelles : « Tous les associés sont gérants sauf stipulation contraire des statuts qui peuvent désigner un ou plusieurs gérants parmi les associés ou en prévoir la désignation par un acte ultérieur. »

324 C. com., art. L. 221-3 : « Tous les associés sont gérants, sauf stipulation contraire des statuts qui peuvent désigner un ou plusieurs gérants, associés ou non, ou en prévoir la désignation par un acte ultérieur. »

patrimonial et qu'elle visera alors à préférer l'engagement d'une action envers les associés³²⁵.

130. Dans le même sens, les dirigeants membres d'un groupement d'intérêt économique (GIE) sont tenus solidairement aux dettes sociales³²⁶.

131. Enfin, parmi les dirigeants déjà tenus au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition prévue par loi, on trouve ceux qui se sont portés caution³²⁷ de la société qu'ils dirigent. Ces derniers se trouvent *de facto* dans une situation similaire à l'entrepreneur individuel. C'est pourquoi, l'administration s'épargne de rechercher la solidarité du dirigeant déjà caution solidaire de la société qu'il dirige quand bien même celle-ci aura pour particularité de limiter la responsabilité des associés. Le mécanisme de la caution³²⁸ solidaire sans bénéfice de discussion au point de l'ériger en quasi garantie autonome³²⁹ lève ainsi le « mirage de la responsabilité

325 Sur la question : v. M.DOUAY, Procédures fiscales et loi de sauvegarde des entreprises, Litec, 2007, p.236-237

326 Ord. 23 septembre 1967, art. 4

327 M. DOUAY, Le recouvrement de l'impôt, LGDJ, 2005, p.50-51 : « Le cautionnement est le contrat par lequel une personne appelée caution s'engage envers un créancier à exécuter l'obligation de son débiteur au cas où celui-ci n'y satisferait pas lui-même. Il constitue une sûreté personnelle et ne confère donc pas de droit de préférence mais seulement un droit personnel de créance contre celui qui a souscrit l'engagement de caution. En matière fiscale, le cautionnement est un moyen de prévention contre les risques de fraude ou d'organisation d'insolvabilité (en cas de remboursements de crédits de TVA, régime du sursis de paiement). Il est utilisé lorsque l'action en recouvrement risque d'être mise en échec du fait d'un endettement du contribuable sans commune mesure avec l'importance de son actif, qui constitue le gage du Trésor. Il s'agit du cas où le comptable est amené à accorder des facilités de paiement sous forme notamment de plan de règlement échelonné. »

328 Pour une définition : v. CABRILLAC M., MOULY C., CABRILLAC S. et PETEL P., Droit des sûretés, LexisNexis, 2010, p.35 : « le cautionnement est une sûreté personnelle accessoire créée par un contrat unilatéral qui oblige la caution à exécuter la dette du débiteur principal et lui donne un recours en remboursement contre ce dernier »

329 C. civ., art. 2321 : « La garantie autonome est l'engagement par lequel le garant s'oblige, en considération d'une obligation souscrite par un tiers, à verser une somme soit à première demande, soit suivant des modalités convenues.

Le garant n'est pas tenu en cas d'abus ou de fraude manifestes du bénéficiaire ou de collusion de celui-ci avec le donneur d'ordre.

Le garant ne peut opposer aucune exception tenant à l'obligation garantie.

Sauf convention contraire, cette sûreté ne suit pas l'obligation garantie. »

limitée³³⁰ ». Autrement dit, « l'engagement de caution fait disparaître la protection dont le dirigeant associé pensait pouvoir bénéficier en choisissant une structure sociale où le risque est limité au montant des apports³³¹ ». Dès lors, toutes les fois où le dirigeant s'est porté caution des dettes fiscales auprès de comptable public chargé du recouvrement, l'action prévue à l'article L. 267 du LPF n'a pas lieu d'être engagée au motif que le dirigeant caution est déjà tenu aux paiements des dettes fiscales.

§ 2. LES LIMITES A LA MISE EN ŒUVRE DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE L. 267 DU LPF

132. Dès lors qu'un dirigeant entre dans le champ d'application des dispositions visées c'est-à-dire qu'il a assuré la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement lors de la réalisation des manquements graves et répétés ou des manœuvres frauduleuses à l'origine de l'impossibilité pour le comptable compétent de recouvrer sa créance, celui-ci est susceptible de devoir répondre du passif fiscal sous le contrôle du juge. Néanmoins, compte tenu de la nature de l'action visée, certaines situations découragent l'Administration fiscale.

133. Il en est ainsi lorsque le dirigeant n'est pas solvable. Cette contrainte que s'impose l'administration répond à l'impérieuse nécessité pour elle d'adapter les moyens aux enjeux³³² afin d'assurer un recouvrement effectif du passif fiscal. Pourquoi rechercher la responsabilité d'un dirigeant au passif fiscal d'une société si les perspectives de recouvrement sont nulles ? En l'occurrence, le bon sens est satisfait. L'administration n'en est pas moins démunie puisque compte tenu de la proximité³³³ des causes qui sont à l'origine des actions prévues par l'article L. 267 du LPF et l'article 1745, l'analyse de la

330 COZIAN M., VIANDIER A. et DEBOISSY F., Droit des sociétés, LexisNexis, 2011, p.47

331 DADOIT M. et MANCIET H., Les risques encourus par le dirigeant dans les sociétés à risque limité, Actes prat. strat. pat., 3/2012, p.24 et s.

332 La loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances (« LOLF ») a pour effet de mesurer les dépenses en matière d'action de recouvrement et de contentieux aux encaissements escomptés par rapport à la créance fiscale à recouvrer.

333 Il faut souligner ici le terme « proximité » car il est évident que l'action fondée sur l'article L. 267 du LPF et celle prévue à l'article 1745 du CGI n'ont ni la même cause, ni la même nature, ni le même objet et que cette « proximité » s'entend essentiellement s'agissant du recouvrement du passif fiscal.

surface financière du dirigeant peut encourager la seule action du comptable au motif de ce dernier texte en recherchant à démontrer l'une des incriminations prévues par les articles 1741 et suivants du CGI. La solvabilité du dirigeant s'appréciera tout particulièrement au regard de ses revenus et des biens immobiliers qu'il détient. En conséquence, des ressources réduites aux revenus d'activités tirées de la société dirigée et/ou un patrimoine limité à la résidence principale ne suffisent pas à justifier de la solvabilité du dirigeant poursuivi. De même, on peut considérer dans cette logique que le montant de la dette fiscale à recouvrer par rapport au patrimoine du dirigeant solidaire permet d'apprécier la pertinence d'une telle action. Une réserve s'imposerait alors si tel était le cas au regard de la situation des autres créanciers du dirigeant (notamment prêts immobiliers, sûretés réelles,...). En conclusion, il ne faut pas omettre que l'article L. 267 du LPF ouvre la faculté d'une action d'ordre patrimonial afin d'obtenir un titre exécutoire à l'encontre du dirigeant dans le but de poursuivre le recouvrement des sommes impayées par la personne morale. Aussi, la solvabilité du dirigeant doit être considérée comme un critère sinon essentiel du moins déterminant dans la décision de mise en œuvre telle une condition d'opportunité de l'engagement de l'action succédant à des mesures conservatoires.

134. Certaines situations obèrent la mise en œuvre de l'action dès lors qu'elles feraient manifestement obstacles aux droits du contribuable. Il en est ainsi toutes les fois où l'existence de la créance fiscale répondrait certes aux conditions imposées, mais dont l'origine serait également imputable à des événements étrangers aux agissements du dirigeant mis en cause. Tel est le cas par exemple en présence de TVA non encaissée (à l'échéance d'une traite impayée par exemple).

135. D'autre part, corrélativement à la solvabilité du dirigeant, la question de l'enjeu doit également être abordée alors que la mise en œuvre de cette action mobilise l'administration sur plusieurs années.

§ 3. LE DIRIGEANT CONDAMNE SUR LE FONDEMENT DE L'ARTICLE 1745 DU CGI

136. Lorsque la solidarité du dirigeant est prononcée sur le fondement de l'article 1745 du Code général des impôts consécutivement à sa condamnation (CGI, art. 1741, 1742 ou 1743), l'action menée sur l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales devient sans objet puisqu'elle vise un dirigeant déjà tenu au paiement du passif fiscal. Par contre, il est important de souligner qu'à contrario, le pénal ne tient pas le civil en l'état et que la relaxe prise par la juridiction pénale en faveur du dirigeant n'a pas de conséquence quant à la recherche de la solidarité sur la base de ce texte³³⁴.

137. Les textes susceptibles de prononcer la solidarité du dirigeant au passif fiscal ne manquent pas dès lors qu'il s'agit des dettes sociales. L'administration peut ainsi compter sur les effets de la mise en œuvre des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts. Lorsqu'un dirigeant est condamné au visa de cet article, l'engagement de l'action de l'Administration fiscale sur le fondement des dispositions de l'article L. 267 du LPF est exclu alors que ces deux textes n'ont, nous le rappelle régulièrement le juge, ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur ce qui ne cesse pas de nous interroger.

138. La question de la responsabilité du dirigeant se pose régulièrement au cours ou à l'issue d'une procédure collective. Il est d'ailleurs commun que l'existence d'un passif fiscal significatif soit concomitante à des difficultés financières. Le principe reste que les associés et *a fortiori* celui d'entre eux qui assume les fonctions de mandataire social d'une société mise en liquidation des biens peuvent faire l'objet de poursuites fiscales sur la base de l'article L. 267 du LPF dès lors qu'ils n'ont pas été personnellement impliqués dans la procédure collective³³⁵. À côté des actions en responsabilité initiées

334 Cass. com., 26 juin 2007, n°06-15.867 : Bull. 2007 IV n° 179

335 TGI Verdun, 22 décembre 1983 et BO compt. publ. 1985, 85-005-A3 du 18 janvier 1985 anc.

par le juge commercial, l'article L.267 du LPF institue donc, pour reprendre l'expression d'un auteur, une « action en comblement du passif fiscal ³³⁶».

139. Les dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts visent toute personne qui a fait l'objet d'une condamnation définitive au visa des articles 1741, 1742 ou 1743 du même code. Dès lors qu'elles n'insèrent aucune restriction, il y a lieu de s'intéresser aux personnes visées par les articles 1741, 1742 ou 1743 du Code général des impôts. À la lecture de ces articles, leurs dispositions désignent les personnes visées par le terme général de « quiconque » et ne manquent pas également d'inclure leur complice. Le champ d'application du texte s'avère suffisamment large, voire « potentiellement immense³³⁷ », pour viser à la fois les personnes physiques redevables de l'impôt élué,³³⁸ mais également celles à la tête d'une personne morale. Alors que le délit général de fraude fiscale est consommé dès lors qu'il y a un défaut de déclaration ou le dépôt d'une déclaration mensongère, il en est autrement s'agissant des personnes morales. En effet, ce sont alors les représentants légaux³³⁹ qui sont personnellement visés par les dispositions des articles 1741 et suivants du CGI³⁴⁰.

140. D'ailleurs, l'article 1745 du CGI prévoit la solidarité de la personne visée par ces articles. Or, il n'est pas concevable d'être solidaire à sa propre dette. Il est donc évident que le législateur vise les auteurs, coauteurs et complices des incriminations sanctionnées par les textes visés quand bien même ils auraient été commis par l'intermédiaire d'une personne morale. La doctrine administrative³⁴¹ lève le voile

336 HAEHL J-Ph. in Responsabilité fiscale des dirigeants des personnes morales (art. L.266 et L. 267, livre des procédures fiscales), RTD com. 1994, p.374

337 GUTMANN D., La « pénalisation » du droit fiscal : mythe ou réalité ?, RJF 4/2011, p.10, §122

338 Les déclarations fiscales sont des actes personnels produits par le contribuable et qui engage sa responsabilité : v. Cass. crim., 19 janvier 1981

339 S'agissant de la distinction pénale entre personne physique et personne morale : v. G. BEAUSSONIE, Les bornes de la personnalité juridique en droit pénal, Dr. famille 2012, n°9, étude 5 : « Il a été difficile de consacrer une responsabilité d'un être moral dans un domaine où tout a été construit pour responsabiliser –et ne pas déresponsabiliser- les êtres physiques. »

340 BOI-CF-INF-40-10-10-40 ; Doc. adm. 13 N 4217 *anc.*

341 BOI-REC-SOLID-10-20 § 20

s'agissant de la situation dans laquelle le redevable est une personne morale puisque « si le débiteur de l'impôt est une personne morale, ce sont ses représentants légaux qui sont personnellement passibles des peines édictées par l'article 1741 du CGI dès lors que ce texte ne prévoit pas l'engagement de la responsabilité des personnes morales elles-mêmes ». Déterminer la personne visée par les dispositions de l'article 1745 du CGI impose préalablement de définir les contours du champ d'application des dispositions de l'article 1741 quant aux personnes susceptibles d'être recherchées, à commencer par le dirigeant en qualité d'auteur ou de complice du délit général de fraude fiscale³⁴².

141. Le délit général de fraude fiscale vise ainsi tous les dirigeants s'assimilant ainsi à une présomption de responsabilité pénale³⁴³. Ainsi, le fait pour une personne physique d'assurer la fonction de dirigeant de droit d'une personne morale ne s'accompagne pas d'une responsabilité pénale automatique dans le cas où la personne morale qu'elle dirige se verra poursuivie pour fraude fiscale. La responsabilité du dirigeant de droit suppose la démonstration de sa participation personnelle et intentionnelle à la fraude. Néanmoins, il faut souligner que cette présomption de responsabilité repose sur le renversement de la charge de la preuve consécutive à l'application des textes spéciaux relatifs à la responsabilité des mandataires sociaux³⁴⁴. Il faut rappeler ici que le dirigeant

342 L'article 1741 du 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 et d'autre part, une intention délibérée de fraude. La qualification de l'incrimination du délit général de fraude fiscale doit réunir à la fois un élément matériel et un élément intentionnel.

343 Cass. crim., 11 avril 1975 : RJ IV p. 157

344 Pour les gérants statutaires de SARL, v. C. com., art. L. 223-22, 1er al. : « Les gérants sont responsables, individuellement ou solidairement, selon le cas, envers la société ou envers les tiers, soit des infractions aux dispositions législatives ou réglementaires applicables aux sociétés à responsabilité limitée, soit des violations des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion. » et pour les mandataires sociaux de SA, v. C. com., art. L. 225-251, 1er al. : « Les administrateurs et le directeur général sont responsables individuellement ou solidairement selon le cas, envers la société ou envers les tiers, soit des infractions aux dispositions législatives ou réglementaires applicables aux sociétés anonymes, soit des violations des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion. » Pour une illustration : Cass. crim., 14 novembre 1994, n°93-81.294

de droit d'une société ne saurait s'exonérer de sa responsabilité pénale par le seul fait qu'il n'exerce pas réellement ses fonctions³⁴⁵. Dès lors, le fiscal ne déroge pas au droit commun pénal. Quelle que soit la situation, il appartient en premier lieu au dirigeant de droit de veiller au dépôt et à la véracité des déclarations fiscales de la société qu'il dirige³⁴⁶. Ainsi, « le gérant d'une société à responsabilité limitée³⁴⁷ qui commet une faute constitutive d'une infraction pénale intentionnelle, séparable comme telle de ses fonctions sociales engage sa responsabilité civile à l'égard des tiers à qui cette faute a porté préjudice³⁴⁸ ». De même, le dirigeant d'une société ne peut s'exonérer de sa responsabilité en invoquant une délégation de pouvoirs au profit de son directeur financier ou de l'expert-comptable³⁴⁹ alors qu'il se réserve la signature des chèques et impose à son collaborateur un compte rendu hebdomadaire de la situation financière de la société notamment fiscale³⁵⁰. Cette présomption ne contrarie pas le principe de présomption d'innocence³⁵¹. Un dirigeant de droit est tenu, sauf délégation de pouvoirs,

345 MATSOPOULOU H., L'exercice non effectif des fonctions attribuées aux dirigeants de droit n'est pas une cause d'exonération de la responsabilité pénale, note sous Cass.crim., 31 mai 2012, n°11-86.234, Rev. sociétés 2013, p.47

346 Cass. crim., 6 septembre 2000, n°99-85.434 : « il est certain que si la procédure de vérification fiscale a pu démontrer que la gestion effective de la société Nivol était faite par Paul X..., il n'en demeure pas moins que Jean-Claude Trinidad devait en sa qualité de gérant de droit, veiller à ce que les déclarations déposées par sa société soient conformes à la réalité »

347 Et par extension les mandataires sociaux représentants la SA

348 Cass. com., 28 septembre 2010, n°09-66.255

349 Cass. crim., 10 avril 2013, n°12-81.699

350 Cass. crim., 19 août 1997, n°96-83.944, Bull. crim. 1997 n° 285 p. 969 : « Que les juges ajoutent que le prévenu, dirigeant de la société, ne saurait, pour éluder sa responsabilité, invoquer une délégation de pouvoirs au profit du directeur financier, dans la mesure où il avait, en se réservant la signature des chèques et en exigeant un compte rendu hebdomadaire sur cette question, conservé le contrôle effectif du respect, par l'entreprise, de ses obligations vis-à-vis de l'Administration fiscale »

351 Cass. crim., 19 août 1997, n°96-83.944 : Bull. crim 1997 n° 285 p. 969 : « Attendu qu'en prononçant ainsi, et dès lors que la présomption de responsabilité du dirigeant social qu'instituent les articles 52 et 244 de la loi du 24 juillet 1966, en ce qu'elle n'a pas d'autre effet que de renverser la charge de la preuve, n'est pas contraire à la présomption d'innocence et dès lors également que la réalité et la portée de la délégation de pouvoirs, que le dirigeant peut invoquer pour combattre une telle présomption, sont laissées à l'appréciation des juges du fond, la Cour d'appel a, sans encourir les griefs allégués, justifié sa décision »

démonstration d'abus par un tiers³⁵² ou cas de force majeure³⁵³, pour responsable des obligations fiscales de la société,³⁵⁴ et ce quel que soit son âge³⁵⁵. Cette position jurisprudentielle doit faire écho au principe selon lequel la solidarité aux impôts fraudés et pénalités afférentes ne peut être prononcée qu'à l'égard des dirigeants qui ont participé aux opérations à l'origine des fraudes³⁵⁶.

142. La condamnation pour fraude fiscale au visa de l'article 1741 du CGI peut être prononcée à l'encontre d'un cogérant de SARL³⁵⁷, le président-directeur général d'une SA³⁵⁸, le gérant de société civile immobilière³⁵⁹, le dirigeant d'une société fictive³⁶⁰.

143. On devine derrière cette condition que se cache le critère d'effectivité de la direction qui invite de rechercher le véritable maître de l'affaire, c'est-à-dire en

352 Cass. crim., 4 avril 2001, n°00-84.851 : « seule est responsable pénalement des infractions fiscales commises par une personne morale ou pour son compte la personne physique qui la représente légalement à la date à laquelle les infractions ont été commises ou la personne à laquelle le représentant légal a donné délégation écrite de souscrire les déclarations fiscales »

353 Cass. crim., 16 juin 1999, n°98-82.916 : « s'il incombe à un dirigeant d'entreprise de veiller personnellement au respect des prescriptions légales, notamment en matière fiscale, il ne saurait toutefois lui être reproché un manquement à de telles obligations lorsqu'il s'est trouvé placé dans des circonstances constitutives de force majeure l'empêchant d'exercer pleinement ses fonctions »

354 Cass. crim., 8 décembre 1999, n°99-80.350 ; Cass. crim., 30 mai 2001 ; Cass. crim., 3 décembre 1998 ; Cass. crim., 6 octobre 2004, n°03-86.643 : « que Pierre X... ne peut s'exonérer de sa responsabilité en se retranchant derrière la faute de son comptable car il lui appartient de veiller lui-même à l'établissement et au paiement de ses déclarations dans les délais légaux et notamment de fournir à son comptable tous les éléments nécessaires à l'établissement de déclarations et de vérifier la régularité de leur contenu »

355 Cass. crim., 19 mai 1999, n°98-81.482 : « pour en imputer la responsabilité à Dolorès Z..., en sa qualité de gérante de droit, que la prévenue, malgré son âge, n'a jamais cessé de contrôler la marche de l'entreprise »

356 Cass. crim., 3 janvier 1979, n°78-90.903 et Cass. crim., 4 janvier 1980, n°79- 90.443

357 Cass. crim., 8 juin 1974 : Bull. cass. 1974 n°209 p.535; Cass. crim., 18 octobre 1973 : Bull. cass. 1973 p. 902 n°368

358 Cass. crim., 15 mai 1974 : Bull. cass. 1974 p.452 n°177 ; Cass. crim., 19 novembre 2008, n°08-81194

359 Cass. crim., 21 janvier 1975 : Bull. cass. 1975 p.60 n°23 : dans cette affaire, un promoteur immobilier a été condamné personnellement pour fraude fiscale au motif que par l'intermédiaire de sociétés civiles immobilières fictives, il avait dissimulé volontairement des sommes assujetties à l'impôt sur le revenu

360 CA Paris, 8 mai 1941 : RO p.385 ; Cass. crim. 9 avril 1957 : RO p. 511

l'occurrence le dirigeant de droit ou de fait qui assumait à l'époque des faits incriminés à l'origine de la fraude fiscale la direction effective de la société. Ainsi, un dirigeant social ne peut être déclaré coupable de soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement des impôts dus par la société que pour les sommes à déclarer au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu, pendant la période de son mandat³⁶¹.

144. La condamnation pour fraude fiscale et la solidarité qui peut l'accompagner au visa de l'article 1745 du CGI est une peine personnelle qui voit le dirigeant désigné comme coobligé du redevable légal qu'est la société laquelle reste tenue (en tant que redevable légal) au paiement total des impôts fraudés et des pénalités qui sont la conséquence de cette fraude³⁶². Dès lors, les héritiers du dirigeant restent étrangers au paiement des sommes dues³⁶³.

145. Il n'en est pas de même lorsque les faits à l'origine de la condamnation sont intervenus au cours de la communauté existante entre deux époux mariés dont l'un, dirigeant, se serait vu devenir coobligé du passif fiscal de la société qu'il dirige³⁶⁴.

361 Cass. crim., 2 mars 1987, n°85-93947 : Bull. cass. 1987 p. 277 n°101

362 Cass. crim. 24 mai 1982

363 Cass. com., 8 octobre 2002, n°99-11.530 : « "lorsqu'une personne ayant fait l'objet d'une condamnation pénale définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 et 1743 du Code général des impôts, a été déclarée solidairement tenue avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt, ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes, le titre exécutoire permettant de poursuivre à l'encontre de ce codébiteur solidaire le recouvrement des sommes ainsi mises à sa charge, est constitué par la décision de justice ayant prononcé la solidarité, et par ce titre, les impositions initialement mises à la charge du redevable légal deviennent des dettes personnelles du codébiteur solidaire auprès de qui l'Administration fiscale pourra à tout moment réclamer le paiement" ET "le tribunal ayant retenu que la dette fiscale concernée n'était pas à la charge personnelle de M. Louis X... au jour de l'ouverture de sa succession, sa décision se trouve justifiée par ce seul motif, abstraction faite des motifs surabondants dont fait état le moyen ; que celui-ci ne peut donc être accueilli "

364 Cass. com., 9 octobre 1990, n°89-13.561 : « que si même la solidarité doit être prononcée par le juge, elle n'en est pas moins un effet de la fraude ; qu'en l'espèce, si M. Emile X... a été redevable de sommes envers le Trésor public, c'est à raison de faits de fraude perpétrés en 1972 et 1974, soit à une époque où la communauté Arnoult-Petit d'Arthe n'était pas dissoute »

146. Ainsi lorsque le redevable légal de l'impôt fraudé partiellement ou totalement est une personne morale, la solidarité prévue par l'article 1745 du CGI n'est encourue par le dirigeant poursuivi pénalement qu'à la condition que celui-ci ait assumé la direction de la société par l'intermédiaire de laquelle la fraude fiscale a été commise³⁶⁵.

147. La direction de fait n'est pas une notion étrangère à l'incrimination de fraude fiscale. D'ailleurs, elle est depuis longtemps réprimée et recherchée³⁶⁶ et l'appréciation revient au juge du fond³⁶⁷ en considérant notamment la forme sociale revêtue par la société³⁶⁸. La doctrine administrative de base souligne d'ailleurs qu' « il est possible que la personne physique pénalement responsable, s'abritant derrière une façade, dirige effectivement une société par personne interposée sans disposer, à cette fin, de titre juridique³⁶⁹ ».

148. Ainsi, elle se caractérise par l'entière maîtrise de la société notamment aux plans techniques et juridiques³⁷⁰. Les critères retenus pour établir la direction de fait sont d'ailleurs soulignés par la haute juridiction. Le recensement jurisprudentiel des faits ayant conduit le juge répressif à qualifier la direction de fait sont variés tels que le fait de

365 Cass. crim., 12 octobre 1981 : Bull. cass. 1981 p. 703 ; Cass. crim., 6 avril 1987, n°85-96.581 : Bull. crim., n°157, p. 425 : « Attendu qu'en prononçant ainsi la Cour d'appel qui n'avait pas à renvoyer le prononcé de la solidarité jusqu'à ce que la déclaration de culpabilité soit devenue définitive, ni à motiver davantage la sanction que l'article 1745 du Code général des impôts laissait à son appréciation souveraine, dès lors qu'elle spécifiait que la prévenue qu'elle condamnait avait la direction de la société anonyme au sein de laquelle les fraudes fiscales avaient été perpétrées et que celles-ci avaient été l'œuvre du dirigeant de la personne morale redevable légale des impôts et taxes éludés, a justifié sa décision sans encourir les griefs des moyens » ; Cass. crim., 9 octobre 1990, n°89-13.561 : « la dette née de la solidarité prononcée en application de l'article 1745 du Code général des impôts, qui s'analyse soit en une dette fiscale, soit en une dette de réparation, doit être rattachée dans le temps à l'exercice au cours duquel la fraude a été perpétrée » ; Cass. crim. 29 juin 1987 ; n°84-94.871 : Bull. cass. 1987 p. 732 n°269 ; Cass.crim., 21 juin 1993, n°92-83.410

366 Cass. crim., 24 juillet 1974, 4 septembre 1976 et 23 novembre 1976

367 Cass. crim., 3 décembre 1998, n°97-85.615

368 MORVAN P., Délégation de pouvoirs en matière pénale dans la société anonyme à directoire, JC. PÉN. E 2008, n°2337

369 BOI-CF-INF-40-10-10 ; Doc. adm. 13 N 421, n°5 *anc.*

370 Cass. crim., 5 juin 1979 : Bull. cass. 1979 p. 529 n°191

disposer de la signature bancaire, de négocier et signer les contrats de sous-traitance³⁷¹, le fait d'exercer des fonctions d'animation et de direction³⁷², le fait, pour le prévenu, d'intervenir « dans les décisions majeures de la société pour la gestion du personnel et les problèmes financiers, a utilisé ses propres comptes bancaires pour encaisser les fonds de l'entreprise et s'est comporté à l'égard des services fiscaux comme l'interlocuteur privilégié qui connaissait parfaitement la situation des finances sociales³⁷³ », le fait de démontrer la défaillance consciente du dirigeant de droit qui a donné procuration sur les comptes bancaires³⁷⁴ à la manière d'une connivence³⁷⁵ ou d'une « manipulation³⁷⁶ » (tel le gérant de paille) régulièrement rencontrée en présence de coauteur de fraude fiscale entre un dirigeant de droit et un dirigeant de fait, le fait de signer les marchés, de commander les matériaux, de diriger les chantiers et les réunions ainsi qu'être présent à l'occasion des réunions avec le vérificateur aux côtés des dirigeants de droit et était seul

371 Cass. crim., 1er décembre 2004, n°04-82.170

372 Cass. crim., 2 avril 1998, n°97-81481

373 Cass. crim., 2 mai 1988, n°87-84059

374 Cass. crim., 10 décembre 1990, n°89-86512

375 Cass. crim., 20 juin 1983 ; Cass. crim., 11 décembre 2002, n°01-88.493 : « Michel Y..., contrairement à ce qu'il affirme, n'a pas délégué l'ensemble de ses pouvoirs à Patrick X..., et qu'il participait, avec celui-ci, à la gestion de cette entreprise » ; Cass. crim., 15 novembre 2000, n°00-81.166 : « dès lors que le président d'une société anonyme, responsable des obligations fiscales vis-à-vis de l'Administration, en application de l'article 244 de la loi du 24 juillet 1966, peut être condamné pour fraude fiscale conjointement avec un dirigeant de fait dont la participation à la gestion de l'entreprise a été établie » ; Rép.min.

376 Rép. min. NICOLIN à QE n° 46314, JOAN Q. 19 octobre 2004 : « la situation des dirigeants sociaux de droit est soumise à un régime strict de responsabilité dans un souci de protection des intérêts des tiers et pour éviter des manœuvres frauduleuses. Dans cette optique, la jurisprudence décide de façon constante qu'un dirigeant de droit ne peut échapper à sa responsabilité en invoquant le fait qu'il n'était que prête nom, ni en démontrant qu'il n'a pas joué un véritable rôle de dirigeant. Cette jurisprudence s'applique même dans l'hypothèse où dirigeants de droit et de fait sont mariés. Toutefois, un dirigeant de droit, condamné pour des fautes commises par un dirigeant de fait peut exercer un recours contre ce dernier. En effet, les tribunaux sanctionnent l'immixtion fautive des dirigeants de fait par le biais des mécanismes de la responsabilité fiscale, de la responsabilité pénale, de l'extension des procédures collectives ou du prononcé de la faillite personnelle. Dans ces instances, le juge devra apprécier la gravité de la faute de chacun, compte tenu des situations particulières. Pour ces raisons, il n'est dès lors pas opportun de faire évoluer le droit positif vers une atténuation de la responsabilité du gérant de droit des sociétés commerciales. »

en mesure de répondre avec pertinence³⁷⁷, le fait d'apporter le capital social, de procéder au recrutement des salariés en négociant les conditions de leur rémunération³⁷⁸, le fait d'assurer la fonction de directeur technique tout en disposant des procurations sur les comptes bancaires et réaliser personnellement des formalités telles que les déclarations d'accident du travail, les attestations d'ASSEDIC et les entretiens d'embauches³⁷⁹, le fait d'embaucher le personnel, de contacter les clients, les fournisseurs, la banque et d'indiquer au personnel les instructions à suivre³⁸⁰.

149. Comme il a été souligné précédemment, la présomption de responsabilité pénale ne peut se concevoir que lorsque le délit général de fraude fiscale impose la démonstration d'un acte de participation personnelle et intentionnelle de la part du dirigeant. Dans ce contexte, la question s'est posée de savoir dans quelle mesure la délégation de pouvoirs consentie par le dirigeant de droit pouvait l'exonérer de sa responsabilité. Ainsi, « hors le cas où la loi en dispose autrement, le chef d'entreprise qui n'a pas pris part personnellement à la réalisation de l'infraction peut s'exonérer de la responsabilité s'il apporte la preuve qu'il a délégué ses pouvoirs à une personne pourvue de la compétence, de l'autorité et des moyens nécessaires³⁸¹ ». Tel n'est pas le cas lorsque le dirigeant de la société s'est réservé la signature de chèques et conservé le contrôle effectif du respect par la société des obligations fiscales qui lui incombent³⁸². Il en est de même lorsqu'est démontré la connaissance suffisante par le dirigeant de droit des faits de gestion soulignant la fraude fiscale³⁸³. La présomption de responsabilité pénale du dirigeant de droit a pour conséquence d'imposer au dirigeant la démonstration du caractère effectif et opérant de la délégation qu'il a consenti. Cette délégation fait d'ailleurs largement écho au caractère effectif de la direction du dirigeant de droit. Celui-ci doit ainsi démontrer que sa délégation a eu pour effet de restreindre sa

377 Cass. crim., 24 mai 2000, n°99-86.005

378 Cass. crim., 13 juin 2001, n°00-85.963

379 Cass. crim., 7 avril 2004, n°03-86.121

380 Cass. crim., 19 octobre 2005, n°05-82.182

381 Cass. crim., 11 mars 1993 n°91-80.598

382 Cass. crim., 19 août 1997, n°96-83.944 : Bull. crim. 1997 n° 285 p. 969

383 Cass. crim., 19 juin 2013, n°12-83.684

direction effective à tout ce qui n'a pas fait l'objet de la délégation³⁸⁴ quel que soit la qualité du délégué, qu'il s'agisse de l'expert-comptable³⁸⁵ ou du directeur financier³⁸⁶. La forme de la délégation importe peu comme le détail de son contenu³⁸⁷ ce qui tend à mettre en adéquation le droit pénal fiscal avec la réalité des affaires et les modalités d'exercice des pouvoirs de décision comme de leur délégation du représentant de la société à un ou plusieurs tiers, collaborateurs ou non de la société³⁸⁸. Il est opportun de rappeler que cette situation est le fruit d'un revirement de jurisprudence³⁸⁹ confirmé³⁹⁰ de la part de la haute juridiction même si certaines affaires antérieures soulignaient déjà la présomption qui pèse sur le dirigeant de droit qui ne peut se prévaloir d'un quelconque lien de subordination, notamment vis-à-vis d'un associé majoritaire³⁹¹.

384 DREYER E., Les pouvoirs délégués afin d'exonérer pénalement le chef d'entreprise, D. 13/04-II –chron. p.937 et s.

385 Cass. crim., 3 décembre 1998, n°7169

386 Cass. crim., 23 mai 2007, n°06-87.590

387 Cass. mixte (2ème com. et soc.) 19 novembre 2010, n°10-10.095 et n°10-30.215

388 Dans le cadre d'un groupe de sociétés : Cass. crim., 13 mars 1997, n°96-81.081

389 Cass. crim., 14 novembre 1994, n°93-81.294 : « Attendu qu'après avoir constaté que les déclarations de chiffre d'affaires de la société dont Emmanuel Y... était le gérant avaient été minorées et qu'ainsi avait été éludée la TVA due à ce titre, l'arrêt attaqué, pour déclarer ce dernier coupable de fraude fiscale et écarter ses conclusions dans lesquelles il invoquait sa propre incompetence ainsi que les défaillances des comptables à qui il s'en était remis, énonce que le caractère volontaire de l'infraction résulte de l'inscription au bilan comptable des montants de taxe due, que nombre des créances escomptées par le mécanisme de la loi Dailly ont été omises dans les déclarations et que les fautes ou l'incompétence du comptable salarié ou de toute autre société comptable à laquelle il a pu être fait appel, à les supposer établies, ne sauraient constituer une excuse absolutoire »

390 Cass. crim., 29 février 1996, n°95-83.838 : Bull. crim. 1996 n° 101 p. 295: « Attendu que, pour écarter les conclusions de Michel X..., qui affirmait n'avoir pris aucune part personnelle aux infractions reprochées, et le déclarer coupable des faits visés à la prévention, la Cour d'appel énonce, tant par motifs propres que par motifs adoptés, qu'en raison de sa présence et de son implication dans la marche de la société, le prévenu avait nécessairement eu connaissance de la décision prise par sa soeur de ne plus remplir les obligations fiscales pesant sur l'entreprise, en vue de pallier les difficultés de trésorerie de celle-ci, et que, de l'aveu même de Claude X..., ce choix avait été effectué avec l'accord tacite de son frère Michel X... »

391 Cass. crim., 24 juillet 1974, RJ IV p.226

Enfin, le dirigeant ne peut non plus se prévaloir de ses propres turpitudes ou négligences³⁹².

150. En matière fiscale, la nécessaire et indispensable démonstration de l'efficacité de la délégation de pouvoirs apparaît exceptionnelle. « Pour échapper à sa responsabilité pénale, le représentant légal peut, en application du droit commun, invoquer une délégation de pouvoirs consentie à une personne pourvue de la compétence, de l'autorité et des moyens nécessaires et acceptée par cette dernière³⁹³ [...] ». Nous soulignons à cet effet la position pertinente d'un auteur³⁹⁴ sur cette question qui souligne sa pensée ainsi : « il serait même permis de se demander si dans une matière telle que les déclarations fiscales, la délégation pourrait être totalement exonératoire. Ne s'agit-il pas des pouvoirs propres du président que celui-ci ne saurait confier à qui que ce soit ? De même que le président ne peut déléguer le pouvoir de convoquer l'assemblée des associés, et d'effectuer certaines formalités au registre du commerce, de même il doit assumer pleinement sa mission relativement aux obligations fiscales, même s'il peut se faire aider, conseiller ou éclairer par tout expert-comptable. »

151. Ce constat n'obère pas pour autant la question du dirigeant de fait, bel et bien présent dans de nombreuses situations. L'opportunité de rechercher sa responsabilité répond alors à la nécessaire démonstration de l'incrimination de fraude fiscale qui reste, il ne faut pas s'en éloigner, le préalable indispensable à la solidarité prévue par l'article 1745 du CGI.

392 Cass. crim., 28 mai 2003, n°02-85.017 : « qu'il n'a pas justifié d'une délégation de pouvoirs et qu'il ne saurait arguer son absence d'implication réelle dans le fonctionnement de la société, pour être exonéré de responsabilité »

393 SALOMON R., Droit pénal fiscal, RJF 29/2013, n°4

394 COULOC B., Le dirigeant social est responsable de ses déclarations fiscales, note sous Cass. crim., 3 décembre 1998, n°97-85.615 ; v. également : MATSOPOULOU H., note sous Cass. crim., 28 janvier 2004, n°03-80595

SECTION 2

LES MANQUEMENTS DU DIRIGEANT SANCTIONNES PAR SA SOLIDARITE AU PASSIF FISCAL

§ 1. MANQUEMENTS GRAVES ET REPETES OU MANŒUVRES FRAUDULEUSES

152. L'article L. 267 du LPF ouvre au comptable public la faculté de rechercher la solidarité du dirigeant qui « aurait fait obstacle par [son] comportement au paiement des dettes fiscales³⁹⁵ ». Cette solidarité exige la réunion de trois conditions. Tout d'abord le recours au juge de la responsabilité. Puis, la démonstration soit des manquements graves et répétés soit de manœuvres frauduleuses. La place occupée par le juge vient alors, depuis 30 ans, préciser les contours des faits ayant conduit à l'impossibilité pour le comptable public de recouvrer les impositions dues par la personne dirigée (personne morale, société, groupement). La qualification du lien de causalité prend de ce fait une place prépondérante qu'il s'agit de souligner dans l'une ou l'autre situation puisque ne peuvent être retenus par le juge pour justifier la solidarité du dirigeant les agissements ayant rendu impossible le recouvrement des impositions. On trouve alors ici sans doute la raison pour laquelle le texte cantonne l'action du comptable chargé du recouvrement qui veut voir prononcer la solidarité du dirigeant à ne réclamer celle-ci que dans la période dédiée à son action en recouvrement.

153. Ainsi, la solidarité du dirigeant est susceptible d'être prononcée par le juge dès lors que celui-ci constate la gravité ainsi que la répétition des manquements aux obligations fiscales (tant déclaratives qu'au paiement), que l'impossibilité de recouvrer la créance fiscale est établie (notamment malgré les actions du comptable chargé du recouvrement) et enfin qu'un lien de causalité existe entre les manquements et l'impossibilité de recouvrer le passif fiscal³⁹⁶.

395 BOI-REC-SOLID-10-10-20

396 PIERRE J-L., Conditions auxquelles la responsabilité fiscale des dirigeants sociaux peut être retenue, note sous Cass. com., 29 septembre 2009, n°08-19.504, Dr. sociétés 2010, janvier, p.43-45 ; M. DOUAY, Procédures fiscales et loi de sauvegarde des entreprises, Litec, 2007, p.116

154. La doctrine administrative³⁹⁷ nous guide dans la détermination des contours des manquements graves et répétés. Il peut ainsi s'agir de défaut de déclaration d'existence, de début d'activité, de modification des conditions d'exploitation et de localisation de la société, la tenue d'une comptabilité irrégulière ou non sincère, la minoration de bases imposables³⁹⁸, de déclarations non déposées, de déductions abusives. Il peut s'agir également de mention abusive de la TVA sur les factures. La répétition étant imposée implicitement par le texte, celle-ci s'illustre par exemple face à l'abstention de dépôt de plusieurs déclarations fiscales³⁹⁹, le dépôt de déclarations, mais avec des retards importants et répétés⁴⁰⁰ ou, à l'inverse l'abstention de paiement répété alors que les déclarations sont régulièrement déposées⁴⁰¹. Dès lors que « gravité » et « répétition » vont ici de pair, l'absence de cette dernière doit décourager le comptable public à rechercher la solidarité du dirigeant sur les bases de l'article L. 267 du LPF.

155. Il faut souligner ici que si la solidarité de l'article L. 267 du LPF repose bien sur les manquements graves et répétés du dirigeant, ces derniers n'ont d'importance que lorsqu'ils ont empêché le recouvrement du passif fiscal. Il faut rappeler que la solidarité est ouverte au comptable que dans le délai de l'action en recouvrement. Pour autant, on retiendra parmi les manquements ceux survenus bien entendu pendant la phase

et s. ; DOUAY M., La responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de sociétés (LPF, art. L. 267) : cinquante ans de mise en œuvre par la DGFIP, RJF 10/2010, comm. 210 ; COLLET M., Procédures fiscales, Puf, 2011, 339 p. n°474 ; BO compt. publ. 1994, 94-74-A du 1er juin 1994 ; F. PILLET, La responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés, personnes morales et groupements (LPF, art. L.266 et L. 267), JC. PÉN. A , n°8, 23 février 1989 ; BERGERES M-C., La responsabilité fiscale des dirigeants sociaux, D. 1999, p.199 ; BLANLUET G., LE GALL J-P., La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprises, Rev. sociétés 1992, p. 669 ; VIALA A., A propos de la mise ne œuvre de la procédure de l'art. L. 267 [...], Gaz. Pal. 1991 ; NATAF Ph., L'engagement de la responsabilité fiscale des dirigeants [...], LPA 1996, n°90, p.13 ; DAVOUST D., L'engagement de la responsabilité pécuniaire des associés et des dirigeants d'entreprises par l'Administration fiscale, LPA 1995, n°19, p.4 ; CASIMIR J-P., CHADEFaux M., La responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés, RFC 305, novembre 1998

397 BOI-REC-SOLID-10-10-20 ; Doc. adm. 12 C 2252 *anc.*

398 Cass. com., 24 mai 1971, n°69-11.867 ; Cass. com., 10 mars 1975, n°74-10.963

399 Cass. com., 9 février 1981, n°79-11.293

400 Cass. com., 13 mars 1978, n°77-12.701

401 Cass. com., 22 septembre 1983, n°82-15.079 ; Cass. com., 7 juin 1988, n°86-19.253

d'assiette (donc antérieurement à l'ouverture de l'action en recouvrement) c'est-à-dire avant que le comptable ne puisse revendiquer un acte authentifiant la créance tel qu'un avis de mise en recouvrement émis en bonne et due forme. Au-delà des manquements ayant empêchés le recouvrement, ce sont bien les manquements à l'origine du passif non recouvert qui vont résonner dans la démonstration de la responsabilité du dirigeant du fait de son comportement (LPF, art. L. 267). Ceci est encore plus évident s'agissant des manœuvres frauduleuses.

156. « Les manœuvres frauduleuses s'entendent des agissements ayant pour finalité d'éluider la déclaration ou le paiement de l'impôt (élément matériel), accomplies en toute connaissance de cause (élément intentionnel) et ne pouvant être considérées comme des erreurs excusables ou des omissions involontaires⁴⁰² ». Elles sont également définies comme « l'acte, opération ou artifice destiné à égarer ou restreindre le pouvoir de vérification de l'Administration⁴⁰³ ». La doctrine administrative⁴⁰⁴ retient à ce titre comme manœuvres frauduleuses « les mises en œuvre de procédés ayant pour finalité d'éluider la déclaration ou le paiement de l'impôt, accomplies en toute connaissance de cause et ne pouvant être considérés, comme des erreurs, excusables ou des omissions involontaires (nécessité de démontrer l'élément matériel et l'élément intentionnel) ». La doctrine administrative⁴⁰⁵ retient également que les manœuvres frauduleuses sont celles formées par « des actes conscients et volontaires destinés à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexactes, et impliquant l'intention manifeste d'éluider tout ou partie de l'impôt ». Prononcées par le juge civil, les manœuvres frauduleuses se distinguent du délit général de fraude fiscale même si, pour prendre l'exemple de la question de la possibilité –ou non- ouverte au comptable chargé du recouvrement de poursuivre les héritiers du dirigeant, la notion de manœuvres frauduleuses recoupe pratiquement celle de fraude fiscale visée par l'article 1741 du

402 BOI-REC-SOLID-10-10-20

403 Cass. com., 8 octobre 1986 ; CE, 4 décembre 1985

404 BO compt. publ. 1994, 94-74-A du 1er juin 1994 *anc.*

405 BODGI 13 L-1-80 : Instr. du 6 février 1980 *anc.*

Code général des impôts. Or, quelle intentionnalité peut-on reprocher aux héritiers du dirigeant dont la solidarité serait recherchée ? L'exclusion des héritiers illustre la proximité évidente entre manœuvres frauduleuses de l'article L. 267 du LPF et la fraude de l'article 1745 du CGI. Il s'agit en quelque sorte d'une fraude « allégée » en cela qu'elle reste manifestement moins exigeante pour l'Administration fiscale. Mais encore une fois, si ce caractère n'est pas exigé dans sa démonstration, ce n'est que pour assurer une cohérence au texte. Ici, bien entendu, les manœuvres frauduleuses caractérisent, du moins dans les faits, la fraude. Sans cette distinction, le texte ferait supporter au juge civil la démonstration du caractère pénal de l'infraction. La notion de manœuvres frauduleuses repose alors sur deux types d'éléments d'appréciation : l'élément intentionnel d'une part et l'élément matériel d'autre part, comme en matière pénale. L'élément intentionnel consiste dans l'accomplissement conscient des infractions fiscales lesquelles revêtent alors un caractère délibéré (mauvaise foi). L'élément matériel est constitué par des agissements tendant soit à égarer ou à restreindre le pouvoir de contrôle et de vérification de l'Administration, soit à faire obstacle au recouvrement de l'impôt par le Trésor. La doctrine administrative⁴⁰⁶ précise ainsi « qu'au sens de l'assiette, il s'agit d'actes, opérations, artifices ou manœuvres ayant pour effet soit de faire disparaître ou de réduire la matière imposable, soit d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés ». Tandis « qu'au sens du recouvrement, il s'agit d'agissements caractérisant l'intention délibérée de priver le comptable des chances de recouvrer les créances fiscales sur le patrimoine du débiteur » ce qui sur ce point rejoint la notion subsidiaire du texte qui réside dans les manquements graves et répétés qui ont, précise l'article L.267 du LPF, empêché le recouvrement de l'impôt. Mais il faut souligner que ces agissements doivent intervenir lors de la phase de détermination de l'assiette et non au cours de la période (postérieure à la précédente) durant laquelle est ouverte l'action en recouvrement du comptable.

157. En pratique, la mise en œuvre d'une procédure de rectification contradictoire ou d'office est opportune à cristalliser les agissements qui caractérisent les manœuvres frauduleuses notamment dans la motivation des majorations pour manquement délibéré. Ici, contrairement aux manquements graves et répétés qui ne nécessitent pas que l'administration entreprenne son droit de contrôle par une vérification de la comptabilité, la démonstration des manœuvres frauduleuses impose la mise en œuvre d'une procédure de rectification contradictoire dans le but, *a minima*, de caractériser l'élément intentionnel indispensable à la qualification de la mauvaise foi du contribuable. Ainsi, l'acceptation d'un redressement fiscal par le gérant, tant pour la société que pour lui-même (distributions occultes, cascade...), basé notamment sur ses manœuvres frauduleuses, constitue la reconnaissance sans équivoque par ce gérant de la réalité de manœuvres frauduleuses retenues, tant en ce qui concerne leur mécanisme qu'en ce qui concerne la période pendant laquelle elles se sont opérées⁴⁰⁷. De plus, la dissolution et la liquidation de la société, avant la mise en recouvrement, dans des conditions de célérité assez inhabituelles constituent une manœuvre frauduleuse qui a déterminé l'impossibilité dans laquelle s'est retrouvée l'administration de recouvrer les impositions et pénalités établies au nom de la société, redevable⁴⁰⁸. Plus généralement, ce grief sera employé par l'Administration fiscale aux cas où la démonstration est particulièrement évidente notamment en matière de TVA⁴⁰⁹ à l'occasion de déduction à tort de TVA ayant grevé des factures fictives⁴¹⁰.

407 CA Toulouse, 27 mai 1987

408 *ibid.* l'ancienneté de la décision comme sa motivation encourage toutefois à la prudence sur la portée des décisions dès lors d'une part que le juge ne doit pas confondre les manquements graves et répétés avec les manœuvres frauduleuses et d'autre part qu'il reste manifestement plus évident au juge de prononcer la solidarité d'un dirigeant du fait des manquements graves et répétés pour les raisons présentées.

409 Cass. com., 15 juillet 1992, n°90-12.522 : « ces manquements revêtent un caractère de mauvaise foi apparentant à la manœuvre frauduleuse puisque le président-directeur général de la société Beauvalet dont la liquidation a été clôturée pour insuffisance d'actif ne pouvait ignorer que les créanciers, même privilégiés, n'avaient pratiquement aucune chance d'être désintéressés, et qu'il a néanmoins retenu des sommes dues à titre de taxe sur la valeur ajoutée et, par conséquent, prélevées sur ses propres clients »

410 Cass. com., 21 janvier 2004, n° 00-16.089

158. Néanmoins, le motif des manœuvres frauduleuses est très rarement recherché et préféré à celui des manquements graves et répétés qui, rappelons-le, ne nécessite pas de démontrer le caractère intentionnel à l'origine à la fois du passif fiscal et de l'impossibilité pour le comptable public de recouvrer sa créance. À l'inverse, comme il a été souligné précédemment, dès lors que le dirigeant s'est rendu coupable d'inobservations graves et répétées, l'Administration fiscale considère, à raison, qu'il est inutile d'établir l'existence de manœuvres frauduleuses. On peut toutefois citer quelques exemples tels que la dissimulation de recettes taxables encaissées sur des comptes privés avec une comptabilité portant des mentions fictives ou falsifiées⁴¹¹, la déduction de taxes figurant sur de fausses factures émanant de sociétés inexistantes, la non-comptabilisation des recettes et falsification des pièces justificatives de ces recettes⁴¹², la minoration systématique des recettes accompagnée de l'exagération des frais professionnels et d'indications erronées sur le lieu de résidence⁴¹³, la surévaluation systématique des prix de revient d'appartements en cours de construction et donc du montant de la taxe déductible accompagné de l'absence de dépôt de déclarations de régularisation après achèvement de l'immeuble⁴¹⁴.

159. Lorsqu'elles ne sont pas exclusives, les manœuvres frauduleuses sont relevées par le juge au même titre que les manquements graves et répétés. Ainsi, la solidarité du président d'une association est prononcée dès lors qu'il est reconnu comme responsable du paiement des impositions lequel par des absences de déclarations et de versements ainsi que par des manœuvres frauduleuses, a rendu impossible le recouvrement des impositions et pénalités dues⁴¹⁵. C'est également le cas lorsqu'un gérant est convaincu d'avoir fraudé la comptabilité en omettant de mentionner diverses ventes, en effectuant de mauvaises imputations d'achats, et en y portant des frais généraux non justifiés⁴¹⁶.

411 Cass. com., 24 mai 1971, n°69-11.867

412 CE, 24 février 1986, n°50433

413 CE, 4 mai 1979, n°09358

414 CE, 17 février 1982, n°18935

415 TGI Lyon, 2 juillet 1987

416 CA Bordeaux, 30 juin 1986

160. Qu'il s'agisse de manquements graves et répétés ou de manœuvres frauduleuses, le juge et la doctrine administrative ne se cantonnent pas à relever exclusivement les agissements du dirigeant une fois la créance authentifiée et le délai de l'action en recouvrement ouvert. Pourtant le texte de l'article L. 267 du LPF vise à ouvrir l'action en solidarité, autant dire en responsabilité, du dirigeant dès lors que le recouvrement est rendu impossible et que le comportement du dirigeant en est à l'origine. Mais tel n'est manifestement pas le cas car ce sont bien les agissements du dirigeant antérieurement à l'ouverture de la période dite de l'action en recouvrement qui retient l'attention pour qualifier les manquements d'une part et l'origine du passif fiscal d'autre part. Une nouvelle fois, le concours du juge retarde l'issue et repousse l'action en solidarité à un moment décorrélé de la procédure fiscale.

§ 2. FRAUDE FISCALE ET PROCÉDES DE FRAUDE FISCALE

161. La fraude fiscale⁴¹⁷ est « le fait d'échapper à l'impôt par des moyens répréhensibles, c'est-à-dire par des procédés ou des manipulations que la loi permet de réprimer »⁴¹⁸. L'article 1741 du Code général des impôts vise « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse ». Dès lors, il s'agit aussi bien d'une infraction relevant de l'assiette que du recouvrement de l'impôt. Son champ d'application est donc large au point, d'ailleurs, de s'attirer la critique quant à son intelligibilité⁴¹⁹. L'une des raisons réside dans l'étendue des procédés de fraude fiscale⁴²⁰.

417 DETRAZ S., Les éléments constitutifs du délit général de fraude fiscale, Dr. & patr. 2013, n°222, p. 18-24 ; GICQUEL E., La fraude fiscale, RJF 28/07

418 G. CORNU, Vocabulaire juridique, PUF, 2011

419 Cass. crim., 26 janvier 2011, n°10-90.120 : « Et attendu que la question posée ne présente pas un caractère sérieux en ce que les dispositions de l'article précité, qui incriminent tout procédé frauduleux tendant à se soustraire intentionnellement à l'établissement et au

162. *Le remboursement à tort de crédit de TVA.* Dans le cadre de l'activité d'un assujetti redevable à la TVA, celui-ci collecte pour le Trésor la TVA auprès de ses clients (redevables réels), il s'agit de la TVA collectée ou également désignée par TVA brute. En contrepartie, le redevable légal a la faculté de déduire la TVA dont il s'est acquitté auprès de ses fournisseurs conformément au principe de neutralité (chaîne TVA). Ces montants sont déclarés au moyen d'une déclaration mensuelle, trimestrielle ou annuelle en fonction du régime d'imposition dont le redevable dépend à la TVA. Dès lors que le montant de TVA déductible est supérieur au montant de TVA brute, le redevable se trouve alors en situation créditrice et dispose donc d'une créance sur le Trésor matérialisée par la déclaration déposée auprès du service des impôts des entreprises dont dépend le redevable.

163. Dans cette situation, le redevable dispose de la faculté soit, en principe, de reporter sur la déclaration de TVA suivante le montant de la créance qui viendra alors en déduction de la TVA nette portée sur cette déclaration soit, par dérogation⁴²¹, demander un remboursement. Dans cette dernière hypothèse, pour obtenir le remboursement d'un crédit de TVA, le redevable doit déposer auprès des services fiscaux compétents une demande formulée sur un imprimé spécifique⁴²². Cette demande peut être annuelle ou trimestrielle. Après examen par le service compétent (Service des impôts des entreprises ou Pôle contrôle expertise), le remboursement demandé peut être soit admis en totalité ou partiellement, soit refusé.

164. Le crédit de TVA dont le remboursement a été demandé et qui fait l'objet d'une décision favorable du service ne peut être remise en cause dans le cadre du droit de reprise de l'administration à l'occasion d'un contrôle fiscal. Ces opérations doivent permettre de reconstituer les déclarations telles qu'elles auraient dû être déposées par

paiement de l'impôt, ne méconnaissent pas à l'évidence l'obligation de définir les infractions en termes suffisamment clairs et précis pour exclure l'arbitraire »

420 Conseil des prélèvements obligatoires, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, annexe II Typologie de la fraude par type de prélèvements obligatoires, La Documentation française, mars 2007

421 CGI, art. 242-0 M à 242-0 Z ter et BOI-TVA-DED-50-20-30-10-20130304

422 n°3519

le redevable et de s'assurer que le redevable était effectivement en situation de crédit de TVA au titre de la période visée. Dès lors que le contrôle fiscal révèle que le crédit de TVA n'était pas fondé pour partie ou en totalité, outre la rectification qui sera notifiée au contribuable à l'issue du contrôle dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire, l'administration est susceptible de déposer une plainte pour fraude fiscale aux fins de voir prononcer une sanction pénale à l'encontre du dirigeant de la personne morale assujettie. Cette situation peut également faire l'objet d'une plainte pour escroquerie⁴²³. La plainte pour fraude fiscale vise distinctement soit l'obtention d'un remboursement de crédit de TVA partiellement ou totalement soit la tentative d'obtention d'un remboursement de TVA partiellement ou totalement indu.

165. Dès lors, il est aisé pour un redevable nouvellement créé ou non de déposer une demande de remboursement de crédit de TVA sur la base de montant erroné en vue de déterminer un montant de TVA négatif c'est-à-dire un crédit dont il demandera le remboursement. Lorsque le Trésor procède au remboursement, celui-ci sera privé à la fois du reversement de la TVA facturée (même au moyen de factures fictives) ainsi que du montant du crédit de TVA.

166. *La rétention de la TVA.* Dès lors que la TVA est un prélèvement sur la consommation qui n'est pas payée directement par le consommateur, mais par la personne assujettie (redevable légal) qui a pour obligation de la collecter auprès de ses clients redevables réels et de la reverser au Trésor, cette taxe ne constitue pas une charge pour le redevable lequel assume le rôle, certes de collecteur, mais surtout d'intermédiaire entre le redevable réel et le Trésor public. Entre la collecte de la taxe et son reversement au Trésor, le procédé de fraude est susceptible aisément de s'immiscer et contrarier le principe de neutralité attaché à la TVA. Il en est ainsi pour la société redevable (ou toute personne assujettie à la TVA) qui collecte la TVA brute sans la reverser notamment en ne déposant pas de déclaration périodique, en ne mentionnant pas toutes les opérations imposables et la taxe afférente, en appliquant indûment aux

423 C. PÉN., art. 313-1

opérations déclarées un taux de TVA réduit, une exonération ou un régime de taxation non conforme, en réduisant artificiellement le montant de la TVA à reverser par majoration de la TVA déductible déclarée ou encore en revendiquant une dispense de déclaration (tel est le cas pour le régime de la franchise en base) alors que la taxe a été facturée au client qui s'en est acquittée. Cette situation est d'autant plus connue du contribuable que le montant de la taxe non reversée apparaît au passif de son bilan. S'il reste délicat pour l'Administration fiscale comme le juge de qualifier la fraude fiscale s'agissant de la TVA ayant grevé la livraison de biens (dont le fait générateur comme l'exigibilité interviennent à la livraison), celle attachée aux prestations de services et non reversée est d'autant plus grave que l'exigibilité de la taxe intervient au moment de l'encaissement des sommes dues et place le redevable dans une situation marquée par l'absence d'avance au Trésor contrairement à la livraison de biens. À nouveau, le Trésor public est privé du reversement de la TVA que le redevable a retenu alors qu'elle est susceptible d'avoir été déduite (à raison sauf procédé frauduleux comme le carrousel) par ses clients assujettis redevables. En l'occurrence, cette situation génère pour le redevable un profit.

167. *Revendication abusive de la franchise en base TVA.* Il s'agit pour le redevable de se placer sous un régime favorable sans en satisfaire les conditions. La franchise en base est un régime déclaratif TVA destiné à alléger les obligations fiscales des plus petites entreprises dès lors que leur chiffre d'affaires n'excède pas un certain seuil selon la nature de l'activité du contribuable : livraison de biens, prestations de service ou mixtes. La franchise en base dispense de la déclaration et du paiement de la TVA, mais impose en contrepartie de ne pas faire apparaître de TVA sur les factures et de ne pas déduire de TVA conformément au principe de neutralité. Les contribuables qui bénéficient de cette franchise relèvent du régime micro BIC ou micro BNC. Deux avantages significatifs accompagnent le régime de la franchise en base, à savoir des obligations comptables

allégées et l'absence de déclaration spécifique du résultat substituée par la mention du chiffre d'affaires sur la déclaration générale des revenus⁴²⁴.

168. En cas de dépassement des seuils d'application de la franchise alors le contribuable devient obligatoirement imposé à la TVA dès l'année suivante. La perte du bénéfice du régime de la franchise en base impose le dépôt d'une déclaration de résultats spécifique.

169. Dans la cadre du régime de faveur de la franchise en base, le contribuable est susceptible de revendiquer abusivement le bénéfice du régime en mentionnant sur sa déclaration 2042 un chiffre d'affaires inférieur à celui effectivement réalisé et en facturant de la TVA. La fraude consiste alors à priver le Trésor du reversement de la TVA dont le contribuable était normalement redevable. De plus, le client assujetti est susceptible de déduire la TVA dont il se serait acquitté auprès du contribuable fraudeur.

170. *TVA sur la marge et biens d'occasion.* Les ventes de biens d'occasion réalisées par un assujetti-revendeur sont en principe taxables sur la marge bénéficiaire. Les biens d'occasion visés sont les biens meubles corporels usagés susceptibles de remploi (autres que des objets d'art, de collection ou d'antiquité, pierres et métaux précieux). À titre d'exemple dans les échanges intracommunautaires, les véhicules terrestres à moteur sont considérés comme des biens d'occasion dès lors qu'ils sont livrés plus de 6 mois après leur date de première mise en service et qu'ils ont parcouru au moins 6 000 km. Les assujettis-revendeurs visés sont les personnes qui dans le cadre de leur activité économique acquièrent en leur nom propre en vue de leur revente des biens d'occasion. Le régime de taxation sur la marge consiste à déterminer la base d'imposition à la TVA par la différence hors taxe entre le prix de vente du bien TTC et son prix d'achat HT ou TTC si le bien d'occasion a initialement été acheté sous le régime de la marge. Ce régime est destiné à éviter qu'un bien d'occasion qui a déjà fait l'objet d'une taxation à la TVA définitive lors de son appropriation par un consommateur final soit à nouveau taxé lors de sa réintroduction dans le circuit commercial. La taxation sur la marge s'applique donc uniquement aux ventes réalisées par un assujetti-revendeur de biens d'occasion qui lui

424 n°2042

ont été livrés par un non-redevable de la TVA ou par une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA au titre de cette livraison, ou par un redevable qui a soumis la vente précédente à une taxation sur la marge. Néanmoins, la taxation sur la marge n'est pas applicable si le bien vendu a ouvert droit à déduction lors de son acquisition par l'assujetti-revendeur (importations, acquisitions intracommunautaires taxées, achats de biens auprès d'un assujetti ayant facturé la taxe). L'application du régime de la marge exclut toute déduction par l'assujetti-revendeur de la TVA afférente à l'achat des biens.

171. La fraude consiste alors à revendiquer abusivement le régime de la taxation à la marge. Sa mise en œuvre suppose la présence d'au moins 3 sociétés distinctes : une société située en France (A), deux sociétés dans deux pays membres de l'UE (B et C). C fournit des véhicules d'occasion et déclare une livraison intracommunautaire à B. B revendique le régime de la marge sur cette opération. Enfin, A prétend acquérir des véhicules d'occasion auprès de B. B joue un rôle exclusivement fictif. La vente à A constitue une acquisition intracommunautaire. Aussi, la revente ultérieure du bien par la société A aurait dû être soumise à la TVA, non pas sur la marge, mais sur le prix de vente total. Cette fraude est réalisée, car B facture abusivement la vente du bien sous le régime de la marge afin de permettre à la société A de revendre ultérieurement ce bien en se plaçant abusivement sous ce même régime.

172. Une variante subsidiaire ou complémentaire à ce procédé de fraude consiste pour la société A à falsifier elle-même les factures de son fournisseur alors qu'elles font régulièrement état de livraisons intracommunautaires exonérées. En s'approvisionnant directement auprès de son fournisseur intracommunautaire C, la société A aurait dû autoliquider la TVA et la revente ultérieure du bien aurait dû être soumise à la TVA, sur le prix de vente total. L'utilisation de la société-écran B ou la falsification des factures émises par son fournisseur C vont permettre à la société A de se placer indûment sous le régime de la marge. Cette fraude prive le Trésor de la partie de la TVA nette due par la société A correspondant à la différence entre la TVA qui aurait dû être collectée sur le prix de vente total et celle qui a été calculée sur la marge bénéficiaire.

173. *Les établissements de « Cash and carry ».* Les établissements de « Cash and carry » sont des surfaces de ventes où les marchandises sont entreposées sans aucune installation (aucun rayonnage). Leurs clients se servent directement. Ces magasins, situés dans le nord de la France (à proximité de la frontière belge et du tunnel sous la Manche) commercialisent essentiellement des boissons alcoolisées auprès d'une clientèle belge ou britannique de passage. La vente de boissons alcoolisées, outre son assujettissement à la TVA comme toute vente, est soumise à des accises (droits indirects sur le degré d'alcool pur contenu dans les boissons). Or, l'écart important qui existe au niveau du taux des taxes entre le Royaume-Uni et la France rend très attractif pour les ressortissants britanniques l'achat en France de boissons alcoolisées. Les marchandises proposées dans ces établissements sont généralement acquises auprès de fournisseurs situés dans d'autres états membres de l'Union européenne. Elles constituent pour l'acquéreur français des acquisitions intracommunautaires. L'acquéreur les déclare lors de leur introduction en France, à l'aide de « déclarations d'échange de biens » (DEB) qui alimente une base informatique de recoupement des états membres (BREM) et les mentionne sur les déclarations de TVA. Les acquisitions intracommunautaires sont des opérations neutres dès lors que l'acquéreur calcule la TVA sur les marchandises acquises et la déduit immédiatement (autoliquidation). En revanche, la revente en France de ces marchandises est assujettie à la TVA et doit donc faire l'objet de déclarations spécifiques.

174. La fraude consiste dans un premier temps à ne pas déclarer une partie des acquisitions intracommunautaires réalisées lors de leur entrée en France (absence de DEB). En contrepartie, le chiffre d'affaires correspondant à la revente de ces marchandises en France ne sera pas déclaré aux services fiscaux et donc ne sera pas soumis aux impôts et taxes. Dans un second temps, le redevable cesse toute activité dans un temps réduit ou dès qu'un contrôle est engagé. Ces établissements, pour organiser une fraude, ont une vocation éphémère qui leur permet au détriment du Trésor d'échapper à la TVA ou à une partie par des déclarations de chiffre d'affaires minoré. Le Trésor se trouve alors privé du paiement par le redevable de tout ou partie

des impôts et taxes à commencer par la TVA au titre de la revente des marchandises en France.

175. *Fraude à la TVA de type « carousel »*. La fraude carousel est une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée qui s'est multipliée, depuis la mise en place du marché unique et l'uniformisation des règles encadrant la taxe sur la valeur ajoutée, particulièrement dans les secteurs à forte valeur ajoutée (électronique, textile, téléphonie mobile, négoce de carbone). Son coût est estimé, pour la France, à plusieurs milliards d'euros (le chiffre de 32,2 milliards d'euros est avancé⁴²⁵) sans pouvoir en déterminer le montant exact. Cette fraude sollicite plusieurs sociétés (dont certaines participent parfois à la fraude à leur insu) afin d'obtenir le remboursement de la taxe auprès d'un État de l'UE alors que celle-ci n'aura jamais été acquittée en amont ou alors réduire de façon significative le montant de la TVA à payer. Les schémas de fraude de type carousel sont désormais complexes et font appel à un nombre croissant de sociétés dans plusieurs pays de l'UE. Le mécanisme n'en reste pas moins identique. Il consiste en la mise en place d'une série de sociétés dans plusieurs États de l'UE réalisant entre elles des achats (acquisitions intracommunautaires et/ou importations) et des ventes (livraisons intracommunautaires et/ou exportations). Ces opérations génèrent alors artificiellement des droits à déduction par l'intermédiaire de sociétés éphémères désignées également par le terme de sociétés « taxis » dont le rôle dans le schéma de fraude est de facturer de la TVA dans le cadre d'un circuit de facturation. D'ailleurs peu importe que la marchandise existe ou non dès lors que le procédé est, en apparence, justifié par les factures fictives.

176. La réalisation de ce type d'opérations suppose *a minima* trois sociétés. La première qui joue le rôle de fournisseur est située dans un État de l'UE et vend à une société cliente située dans un autre État membre. Cette opération est une livraison intracommunautaire exonérée de TVA. La société cliente est la société « taxi » c'est-à-dire qu'elle a un rôle éphémère. Son lieu de situation se confond avec le lieu de la fraude

425 BOCQUET A., DUPONT-AIGNAN N., Lutte contre les paradis fiscaux : si l'on passait des paroles aux actes, Rapp. AN, 2013

c'est-à-dire du l'État fraudé. Cette société éphémère facture de la TVA, mais ne la reverse pas (rétention de TVA facturée) et refacture à une troisième société ce qu'elle a fictivement acheté auprès de la première société à un coût inférieur au prix d'achat. Cette dernière société est la société réductrice. C'est elle qui va bénéficier du schéma de fraude.

177. Le préjudice pour le Trésor est multiple. Tout d'abord vis-à-vis de la société « taxi ». Celle-ci s'abstient de souscrire tout ou partie des déclarations fiscales lui incombant alors que des factures litigieuses, car privées de cause économique, ont été émises et qu'il est établi que la TVA a dûment été facturée à la société cliente de la société « taxi ». Cette société cliente impute indument (car elle ne saurait ignorer le caractère fictif de la facture) sur sa TVA collectée celle dont elle s'est fictivement acquittée. Le Trésor se trouve alors lésé soit d'une partie de la TVA nette due normalement exigible soit, si la société se trouve en situation créditrice, du montant du remboursement de crédit de TVA abusivement demandé par celle-ci. Cette fraude est d'autant plus grave et multiple que la tentative d'obtention d'un remboursement de crédit de TVA peut également servir de motif à des poursuites pénales de la part de l'Administration fiscale dès lors qu'il est démontré que le crédit de TVA dont le remboursement est demandé n'est pour le tout ou en partie infondé. On l'observe dans la complexité du schéma, la fraude de type carrousel n'est pas au sens pénal une fraude isolée. Au contraire, elle met en œuvre plusieurs fraudes présentées précédemment. C'est pourquoi ces pratiques relèvent à la fois des dispositions de l'article 1741 du Code général des impôts (fraude fiscale), mais également des dispositions des articles 313-1 et suivants du Code pénal (escroquerie). Néanmoins, en pratique, l'administration, souvent à l'invitation du ministère public, décide de poursuivre sous l'une ou l'autre de ces qualifications.

178. *Facturation fictive et de complaisance.* Il s'agit d'un procédé de fraude fondé sur un faux document avec une véritable livraison ou prestation de service. Soit les factures établies par le fournisseur réel sont faites à de faux clients ou de fausses adresses ou pour des montants sans rapport avec la réalité de l'opération, soit le fournisseur

transforme une opération réalisée non déductible fiscalement en une opération déductible, soit enfin, la fausse facture vise une opération réelle, mais établie à une autre personne que celle qui en a réellement bénéficié.

179. Le procédé peut également revêtir la forme d'une facture fictive d'achat ou de vente laquelle ne couvre aucune réalité (ni livraison ni prestation de service). Les montants débités servent alors à alimenter des fonds occultes ou à rémunérer de façon occulte les dirigeants.

180. La comptabilisation de ces factures de complaisance et/ou fictives permet de minorer le bénéfice imposable, de récupérer de la TVA facturée ou de « noircir » des fonds. Ce type de fraude, comme la fraude de type carrousel, fait appel à des structures dites « écran » dont l'objectif est de dissimuler l'identité des véritables dirigeants et/ou faire obstacle à leur mise en cause.

181. Le préjudice pour le Trésor réside dans l'abstention, par la société qui facture, de souscrire tout ou partie des déclarations fiscales qui lui incombent. La TVA comme l'impôt sur les bénéfices (BIC ou IS) ne sont pas reversés au Trésor. Le bénéficiaire de la facturation déduit indument la TVA facturée. Ces procédés ont également pour effet de frauder les organismes sociaux.

182. *Revendication abusive d'un régime de faveur.* La législation fiscale française ne manque pas de régime de faveur afin d'encourager notamment la création d'entreprise selon les situations. Il s'agit alors d'exonérer totalement ou partiellement les bénéfices. Ces dispositifs s'accompagnent de conditions d'application strictes. Ces régimes de faveur sont prévus aux articles 44 *sexies* et 44 *octies* du Code général des impôts et visent les entreprises nouvellement créées installées dans des zones spécifiques. Les procédés frauduleux sont simples et consistent à revendiquer le bénéfice du régime de faveur alors que, manifestement, une ou plusieurs des conditions imposées ne sont pas respectées telles que le caractère nouveau de l'activité, le véritable lieu du siège social ou une détention du capital non conforme aux textes. Le préjudice du Trésor réside alors

dans la privation du paiement total ou partiel de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

183. *Utilisation abusive du régime mère-fille.* L'Administration fiscale est amenée à remettre en cause dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit les opérations de transmission d'entreprise uniquement motivées par des considérations fiscales. Tel est le cas à l'occasion de l'utilisation du régime des sociétés mères et filiales dans le seul but de limiter le coût fiscal résultant de la liquidation d'entreprises sans activité, mais disposant d'une trésorerie importante. Le régime mère-fille permet à la société mère de recueillir les dividendes qui lui sont versés par ses filiales en n'étant soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun que sur une quote-part de frais et charges. La réglementation fiscale permet par ailleurs aux sociétés de déduire de leurs résultats des provisions constituées en prévision de la dépréciation de la valeur de titres inscrits à l'actif de leur bilan. La procédure de répression des abus de droit est alors mise en œuvre afin de faire échec à la fraude fiscale en écartant les actes juridiques qui n'ont d'autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales normalement exigibles.

184. Le procédé de fraude suppose en l'occurrence la présence *a minima* de deux sociétés distinctes. La première acquiert la seconde qui n'a aucune activité, mais dispose d'une trésorerie significative manifestée par des réserves importantes. L'objectif est, pour les associés de la société cessionnaire, d'appréhender cette trésorerie à moindre coût fiscal. Cette distribution est faite alors sous le bénéfice du régime de faveur mère-fille en remontant la trésorerie de la mère tout en dépréciant les titres de la société achetée. Cette situation s'est illustrée à l'occasion des schémas de désinvestissement dits « coquillard » auxquels la loi du 16 août 2012⁴²⁶ s'est intéressée au moyen de la mise en place d'un dispositif antifraude.

185. Le préjudice pour le Trésor consiste dans le recours abusif au régime mère-fille afin de minorer l'imposition des associés et de créer une charge qui viendra réduire à due

426 L. n°2012-958, 16 août 2012, art. 16

concurrence le résultat imposable de la société cessionnaire. Le Trésor s'en trouve privé d'une partie de l'impôt sur le revenu des associés de la société cessionnaire ainsi que de tout ou partie de l'impôt sur les sociétés normalement dû par celle-ci en l'absence de fraude.

186. *Utilisation abusive du régime des déficits.* Les restructurations d'entreprises uniquement motivées par des considérations d'ordre fiscal peuvent être remises en cause par l'administration. Le droit au report des déficits est susceptible d'être frappé par ce type d'action de la part de l'Administration fiscale. Le report déficitaire ne peut, en principe être pratiqué que sur les bénéfices de l'entreprise qui a subi le déficit. Dès lors, toutes les fois où la société se trouve dans un cas de cession ou de cessation totale, celle-ci perd le droit au report de ses déficits. Les déficits reportables d'une société absorbée ne sont pas imputables sur les bénéfices de la société absorbante à l'exception de l'obtention préalable d'un agrément. Inversement, une société absorbante déficitaire peut imputer ses déficits sur les bénéfices de la société absorbée.

187. Le procédé de fraude consiste alors, sous l'apparence d'opérations parfaitement régulières dans leur ordonnancement juridique, à contourner la loi fiscale et à soustraire des sociétés achetées des impositions normalement exigibles. Ainsi, la reprise d'une société disposant d'importants reports déficitaires permet de disposer de ses déficits et d'y localiser les profits d'une autre société, bénéficiaire, afin de la dispenser de payer l'impôt sur les sociétés. Le Trésor se trouve alors privé de la totalité de l'impôt sur les sociétés normalement dû par la société achetée.

188. *Délocalisation fictive d'entreprises exploitées en France.* Sous réserve de l'application des conventions internationales et de dérogations spécifiques, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés (ou de l'impôt sur le revenu pour les activités individuelles) sont les bénéfices réalisés par les entreprises exploitées en France. L'exploitation d'une entreprise s'entend de l'exercice habituel d'une activité qui peut soit

s'effectuer dans le cadre d'un établissement stable⁴²⁷, soit être réalisé par l'intermédiaire de représentants n'ayant pas de personnalité indépendante, soit résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet. Le procédé de fraude à la base de la délocalisation fictive consiste en une délocalisation artificielle par des personnes physiques ou morales du siège de leur activité commerciale, artisanale ou libérale en dehors du territoire national. Bien que la société déclare son siège dans un autre pays et soit inscrite au registre du commerce de ce pays, elle exerce réellement son activité en France où elle y dispose de ses moyens d'exploitation et de son centre de décision. Ce procédé, outre une imposition sur les bénéfices plus avantageuse, permet à son bénéficiaire d'exercer une activité non déclarée sur le territoire français sous couvert d'une société domiciliée fictivement à l'étranger. Le procédé ouvre également la réalisation de fausses opérations intracommunautaire par l'intermédiaire d'une structure implantée fictivement dans un autre pays. Ce schéma est également utilisé par des personnes interdites de gérer en France ou qui souhaitent échapper aux poursuites individuelles et au prononcé d'une responsabilité personnelle. Le préjudice pour le Trésor réside dans l'exercice non déclaré d'une activité sur le territoire français et prive ainsi le Trésor des impôts dont l'entreprise aurait été redevable dès lors que son siège se serait situé en France. De plus, cette délocalisation permet d'occulter la réalisation d'opérations imposables en France et d'éluder le versement de la TVA correspondante.

189. En vue de développer la prévention de la fraude fiscale, l'Administration fiscale (DGFIP) a mis en ligne⁴²⁸ sur le portail du ministère de l'économie une cartographie des pratiques et montages abusifs. « Cette nouvelle rubrique s'inscrit dans une démarche de prévention et de sécurité juridique apportée aux contribuables en les informant des risques qu'ils prendraient en mettant en place ou en conservant des montages destinés à réduire indûment l'impôt. Elle contient des exemples de montages révélés lors de contrôles fiscaux et contraires à la loi. Lorsque l'administration découvre ces montages,

427 COLONNA D'ISTRIA A., Le principe d'indépendance du contentieux pénal et fiscal : entre Charybe et Scylla, Option finance 2012, n°1195

428 <http://www.economie.gouv.fr/dgfip/carte-des-pratiques-et-montages-abusifs>

elle les remet en cause après un examen attentif des faits et applique des pénalités appropriées. Si vous avez utilisé ce type de montage, vous pouvez régulariser votre situation en déposant des déclarations rectificatives auprès de votre service gestionnaire. L'administration appréciera, en fonction des circonstances propres au dossier, les conséquences qu'il convient d'en tirer. Cette rubrique sera régulièrement complétée. Mais elle ne prétend bien entendu pas à l'exhaustivité ». Cette initiative participe à améliorer les relations entre l'Administration fiscale et les entreprises en soulignant l'effort de prévention de certains redressements.

§ 3. L'ABSENCE DE CIRCONSTANCES ATTENUANTES AU CIVIL COMME AU PENAL : PRESOMPTION SIMPLE DE RESPONSABILITE ?

A. DU POINT DE VUE DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE L.267 DU LPF

190. Qu'il s'agisse de taxe sur la valeur ajoutée ou non, les difficultés financières rencontrées par la société ne sont pas de nature à justifier ou atténuer la responsabilité du dirigeant dans les manquements graves et répétés reprochés⁴²⁹. Au contraire, puisque la capacité financière réduite de la société comme son modeste patrimoine sont susceptibles selon les cas d'être relevés par le juge aux fins de démontrer le lien de causalité entre les manquements et l'impossibilité de recouvrer⁴³⁰. De même, le dépôt de déclaration sans paiement des sommes dues (TVA nette due) n'exonère pas le dirigeant de sa responsabilité dans l'impossibilité pour le comptable chargé du

429 Cass. com., 15 juin 1993, n°91-14.641 : « la Cour d'appel n'avait pas à faire la recherche invoquée tenant à l'impossibilité de recouvrement due à de telles difficultés dès lors que les difficultés économiques n'étaient pas de nature à excuser les inobservations des obligations fiscales d'un gérant de société » ; Cass. com., 18 octobre 1994, n°92-21.954 ; Cass. com., 26 novembre 2003, n° 01-15.324 ; Cass. com., 29 septembre 2009 ; CA Paris, 12 janvier 1995

430 Cass. com., 12 octobre 1993, n°91-20.396 : « la gravité de ce manquement ressort de l'importance de la créance du Trésor, au regard des possibilités réduites de la société et de son faible taux de capitalisation » ; Cass. com., 4 avril 1995, n°93-14.324 : « la Cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que : "le dirigeant social avait laissé s'accumuler une dette fiscale dont l'importance au regard du modeste patrimoine de la société avait rendu impossible le recouvrement »

recouvrement de recouvrer sa créance⁴³¹. D'autre part, des propositions d'échelonnement, un plan d'apurement ou encore un accord transactionnel restés vains tendent à aggraver la situation de la société ce qui n'est pas ignoré par le juge et reproché aussi bien à l'encontre du dirigeant⁴³² qu'à l'encontre de l'Administration fiscale⁴³³. Ainsi, si la demande de délai de paiement participe à démontrer *a priori* la bonne volonté du dirigeant, la moindre défaillance sera appréciée avec sévérité par le juge et participera à démontrer la gravité des manquements⁴³⁴. De même, le maintien de la trésorerie de la société afin d'en assurer sa survie au détriment d'un passif fiscal qui tend à croître au fur et à mesure des manquements ne peut justifier cette situation⁴³⁵. La survie recherchée peut d'ailleurs ne pas se prolonger. Ainsi, le fait que les défaillances de

431 Cass. com., 16 janvier 2001, n° 98-12.667

432 Cass. com., 3 janvier 1996, n° 94-13.641 : « des offres réitérées de paiements échelonnés faites par la société débitrice n'ont jamais été suivies d'effet et qu'elle avait encore proposé qu'il en soit discuté le 2 juin 1987, alors que la procédure collective a été ouverte le 25 mai 1987, l'arrêt retient que ces offres, qui n'étaient pas sérieuses, ont contribué à empêcher l'administration d'engager une action utile avant la mise en liquidation judiciaire de la société » ; Cass. com., 5 novembre 2002, n°00-20.331 ; Cass. com., 21 janvier 2004, n°01-14.949, Cass. com., 22 novembre 2005, n°03-20.885 ; Cass. com., 6 décembre 2005, n°03-19.730 ; Cass. com., 3 mai 1995, n°93-16.982 (BO compt. publ. 1996, 96-068-A3 du 26 juin 1996)

433 Cass. com., 2 décembre 1997, n° 95-21.945 : « la Cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors "qu'en envisageant la possibilité d'un plan de règlement étalé jusqu'à la fin de l'année 1992, l'administration prenait le risque de ne plus être en mesure de recouvrer, même partiellement, le montant de la TVA due par la société RMO" »

434 Cass. com., 18 mai 1999, n° 97-14.645 : « la Cour d'appel [défavorable à l'administration] a violé le texte susvisé dès lors "qu'il résultait de ses propres constatations que l'importance de la dette, dissimulée par la minoration, sur une longue période, des déclarations de chiffre d'affaires déposées par M. Z... qui avait ainsi obtenu pour la société des délais de paiement qu'il ne respectait plus, a été connue par ses déclarations rectificatives de façon si tardive que les mesures d'exécution mises en œuvre immédiatement par le receveur n'ont pas pu produire leur effet avant l'ouverture de la procédure collective"

435 Cass. com., 10 juin 1997, n°95-13.548 : « la Cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'elle a retenu que "qu'au cours des années 1980, 1981 et 1982, M. Y... ayant omis d'effectuer des déclarations concernant la TVA, les taxes d'apprentissage, la taxe sur les véhicules de tourisme de la société et les paiements y afférents, et retient qu'il a, par ces manquements, créé une trésorerie illusoire et augmenté, du fait des pénalités, le montant de la dette fiscale qui ne pouvait conduire qu'à une déclaration d'état de cessation des paiements qu'il a tardé à déposer en maintenant la société en vie artificiellement par ce procédé, de sorte que le receveur, ayant procédé à un rappel de TVA, n'a pas pu mener ses poursuites à terme avant la mise en liquidation des biens de la société et n'a obtenu du syndic qu'un paiement partiel avant la clôture des opérations pour insuffisance d'actif" » ; Cass. com., 25 janvier 2000, n°97-19.086

déclaration comme de paiement (en matière de TVA) n'interviennent qu'à 4 reprises précédemment à l'ouverture d'une procédure collective n'est pas de nature à exonérer le dirigeant de sa responsabilité⁴³⁶.

191. Le juge reste souverain pour écarter la solidarité du dirigeant dès lors qu'il estime que le comportement du dirigeant n'est pas la cause exclusive de l'impossibilité du recouvrement⁴³⁷. Et plus particulièrement, le juge doit relever que les manquements n'ont pas une autre cause que l'impécuniosité de la société⁴³⁸. Et tel est systématiquement le cas en matière de TVA laquelle forme une créance du Trésor sur le redevable légal.

192. D'autre part, il y a tout lieu d'affirmer que le juge de la responsabilité est d'autant plus sévère en première instance. Ainsi, a été jugé⁴³⁹ que l'abstention d'un dirigeant à retirer les courriers que l'administration lui a adressés par pli recommandé pour établir l'assiette de l'impôt, sa négligence à assurer la conservation des meubles saisis dont il avait été établi gardien et qui, au jour de la vente avaient tous disparu, doivent s'analyser comme un manquement grave et répété aux obligations fiscales.

193. Il faut toutefois observer quelques exceptions parmi les décisions de la haute cour. Tout d'abord celle qui concerne les sociétés qui accordent des délais de paiement relativement long et donc l'exigibilité de l'imposition ne correspond pas à son paiement

436 Cass. com., 4 mai 2010, n°09-14.054 : « les seules souscriptions successives de quatre déclarations de TVA par la société [...], sans paiement, pour un montant non négligeable, qui équivalent au détournement de sommes versées par des tiers et destinées au trésor public, sont suffisantes pour constituer des manquements graves et répétés aux obligations fiscales même si elles sont intervenues dans la période ayant immédiatement précédé le redressement judiciaire de la société »

437 SERLOOTEN P., L'action de L.267 LPF est une action en responsabilité, note sous Cass. com., 11 janvier 2005, n°02-16.597 : Bull. 2005 IV n° 7 p. 6, Bull. Joly Sociétés 2005, p.606 ; PRIOL J-M., Liquidation de sociétés : conditions d'engagement de la responsabilité et lien de causalité, note sous Cass. com., 11 janvier 2005, n° 02-16.597 : Bull. 2005 IV n° 7 p. 6, Rev. sociétés 2005, p. 661

438 TGI Chambéry, 12 février 1987

439 TGI Soissons, 30 octobre 1986

(ce qui est le cas en matière de TVA sur les livraisons de biens)⁴⁴⁰. Dans ce cas, le juge est enclin, à défaut d'autres griefs, de faire échec à la demande de l'administration quant à voir prononcer la solidarité du dirigeant. C'est notamment le cas lorsqu'au moment du dépôt des déclarations de TVA litigieuses, la taxe n'avait pas encore été collectée auprès des clients⁴⁴¹.

B. DU POINT DE VUE DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 1745 DU CGI

194. Il est d'essence pénale, et ce depuis l'abolition du pouvoir royal, que les textes relevant du droit pénal sont d'application stricte. En matière de fraude fiscale, l'article 1741 a connu plusieurs périodes. Jusqu'en 1982, le texte laissait au juge pénal la faculté d'appliquer soit les peines d'amende et d'emprisonnement soit l'une des deux exclusivement. En 1986, la commission Aicardi dénonce cette situation et conclue qu'elle souhaite l'abrogation de l'article 74-I de la loi de finances pour 1983 qui a limité la faculté d'appréciation du juge en matière de condamnation et de circonstances atténuantes. Cette tendance suit ainsi son cours avec la loi du 16 décembre 1992⁴⁴² qui fait disparaître les circonstances atténuantes du Code pénal y compris les sanctions fiscales⁴⁴³. Face aux excuses diverses invoquées par les prévenus pour tenter de justifier leur comportement frauduleux, les juges sont manifestement peu enclins à admettre la pertinence de ces circonstances « atténuantes » voire « exonératoires » lesquelles participent d'ailleurs de la mauvaise foi du contribuable. Sans que cette liste puisse être considérée comme exhaustive, la Cour de cassation a eu l'occasion à de nombreuses reprises de refuser d'accueillir les motifs avancés par les prévenus.

440 Cass. com., 14 mars 2006, n°03-17.895 : « "même si le défaut de paiement de la TVA, lors du dépôt des déclarations constitue une inobservation des obligations fiscales de la société, l'absence de collecte de la TVA correspondante et corrélativement, l'absence de rétention de cette TVA, en raison des délais importants que la société accordait à ses clients, était de nature à enlever à cette inobservation répétée son caractère de gravité" » ; Cass. com., 4 juillet 2006, n°04-15.521 : Bull. 2006 IV n° 163 p. 177

441 SERLOOTEN P., Comment déterminer la faute du dirigeant social au titre de sa responsabilité fiscale au regard des spécificités du régime de collecte de la TVA, note sous Cass. com., 9 avril 2002, n°98-22.744, Bull. Joly Sociétés 2002, p. 949

442 L. n°92-1336, 16 déc. 1992

443 L. n°87-502, 8 juill. 1987, art.7

195. S'agissant de la carence ou la négligence du comptable ou du conseil juridique, la Cour de cassation estime ces moyens inopérants, car même si les déclarations fiscales et la comptabilité sont établies par des professionnels, salariés ou non de l'entreprise, la responsabilité du dépôt des déclarations ainsi que de la tenue des documents comptables incombent au dirigeant (présomption pénale de responsabilité fiscale). La Cour de cassation n'a, ainsi, pas admis que le contribuable ait pu être victime des carences et négligence de la comptable agréée qu'il avait chargée de rédiger ses déclarations fiscales dans la mesure où il n'était pas possible que le prévenu, homme d'affaires avisé, n'ait pas eu son attention attirée par les nombreux rappels ou mises en demeure qu'il avait reçus de l'Administration fiscale⁴⁴⁴. D'autre part, les juges ont considéré qu'un prévenu était particulièrement mal fondé à venir se plaindre des retards apportés par les experts comptables dans l'élaboration des bilans de l'EURL dont il était gérant au motif que les professionnels du chiffre ne peuvent travailler qu'à condition de recevoir de leurs clients des éléments complets et fiables et que tel n'avait pas été le cas en l'espèce⁴⁴⁵. L'erreur du comptable n'a pas davantage été retenue dans une espèce où la société avait déjà fait l'objet d'un redressement identique au titre d'une période antérieure où le même dirigeant et le même comptable étaient en fonction⁴⁴⁶. De même lorsque le comptable a pris soin de faire figurer en comptabilité la totalité des opérations taxables notamment, au cas particulier, où l'enquête préliminaire avait permis de démontrer que les déclarations de TVA étaient signées et réglées par le dirigeant et qu'il existait une distorsion par rapport aux documents établis par le comptable, les juges ont considéré que ce ne pouvait être que le dirigeant qui minorait les chiffres et que l'excuse du comptable devait rester inopérante⁴⁴⁷. De façon plus anecdotique, l'excuse qui réside dans la surcharge de travail du service comptable dont les effectifs sont réduits n'a pas été retenue⁴⁴⁸. D'autre part, les juges répressifs ont estimé que si les difficultés de

444 Cass. crim., 1er octobre 1985

445 Cass. crim., 21 février 2001, n°00-83.634

446 Cass. crim., 19 mars 2003, n°02-82.553

447 Cass. crim., 23 mai 2002, n°01-85.476

448 Cass. crim., 11 mai 2000, n°99-81.387

trésorerie peuvent justifier des retards de paiement, elles ne peuvent cautionner une absence de paiement de TVA et supprimer toute intention frauduleuse⁴⁴⁹. L'excuse n'est pas admise dès lors que, pendant la même période, le contribuable s'octroyait de substantielles augmentations de salaire⁴⁵⁰. La confiance n'est pas non plus suffisante pour s'exonérer de sa responsabilité dès lors que le dirigeant n'a invoqué aucune délégation de pouvoirs et ne rapporte pas le moindre élément de preuve de nature à étayer ses allégations⁴⁵¹.

196. Les prétextes sont ainsi nombreux et variés. Ainsi, il a pu être invoqué, en vain, la fragilité psychologique alors que le contribuable n'a fait que poursuivre un comportement fiscal de dissimulation antérieur⁴⁵², l'incompétence du personnel et son manque de qualification alors qu'une partie des manquements remontait à une période où du personnel compétent s'occupait de la comptabilité du prévenu et de surcroît que ce dernier avait été averti par son expert-comptable des anomalies comptables⁴⁵³, de graves difficultés familiales alors que ces mêmes difficultés n'avaient pas empêché la prévenue de vaquer normalement à ses obligations professionnelles en qualité de médecin⁴⁵⁴, l'état dépressif et l'altération de l'état général du contribuable qui n'en a pas moins poursuivi ses activités professionnelles⁴⁵⁵, les difficultés linguistiques conjuguées à l'absence totale de formation intellectuelle et manque de tout conseil extérieur⁴⁵⁶, les positions politiques et idéologiques du contribuable⁴⁵⁷, les carences de l'épouse (ou de l'époux) alors que la responsabilité du dépôt des déclarations d'ensemble des revenus incombe aux deux époux⁴⁵⁸ avec toutefois quelques limites notamment lorsque la dirigeante de droit poursuivie pour délit général de fraude fiscale accordait

449 Cass. crim. 6 septembre 2000, n°99-87.220

450 Cass. crim., 10 décembre 1990, n°89-87.154

451 Cass. crim., 27 novembre 2002, n°01-85.896

452 Cass. crim., 21 novembre 2001, n°01-80.474

453 Cass. crim., 7 novembre 2001, n°01-81.277

454 Cass. crim., 7 novembre 2001, n°01-81.741

455 Cass. crim., 7 octobre 1985

456 Cass. crim., 26 juin 1989, n°87-81.268

457 Cass. crim., 19 mai 1983, n°82-93.433 : Bull. crim. n° 150

458 Cass. crim., 3 juin 2004, n°03-85.125

manifestement à son époux, gérant de fait, une confiance illimitée du fait de son incapacité à gérer une entreprise commerciale⁴⁵⁹. Si les circonstances atténuantes sont en pratique systématique, l'Administration fiscale ne peut ignorer les situations de fait sur lesquelles réside son action. Dès lors, les services sont invités à considérer la situation du redevable notamment au regard de l'exclusivité de sa responsabilité si tant est que le juge répressif n'ait pas eu à maintes reprises eu à se prononcer en faveur d'une condamnation notamment s'agissant de taxe sur la valeur ajoutée. *In fine*, il est opportun de souligner que l'article 1741 du CGI ne prévoit aucune exemption de poursuites en faveur de celui qui se libère des droits éludés et des pénalités correspondantes. L'action publique engagée sur la base de ce texte ne peut, en principe, être affectée dans sa validité par la réparation du préjudice subi par le Trésor⁴⁶⁰ même si en pratique le juge répressif est logiquement enclin à modérer la peine dès lors que la répression administrative a démontré son efficacité⁴⁶¹. Il en est de même s'agissant d'une transaction intervenue régulièrement laquelle ne peut au regard des dispositions de l'article 6 al 3 du Code de procédure pénale ni entraver la mise en mouvement de l'action publique ni entraîner son extinction puisqu'aucun texte n'en dispose ainsi en matière de contributions directes et d'enregistrements⁴⁶².

197. Mais c'est sans doute la notion de situation de force majeure qui a soulevé le plus de difficultés. Ainsi, le dirigeant d'une société « doit être tenu pour responsable des obligations fiscales de l'entreprise vis-à-vis de l'administration sauf à en être empêché par un évènement revêtant les circonstances de la force majeure⁴⁶³ », circonstance dont la preuve est à la charge du prévenu. Tel est le cas lorsque le prévenu a « subi des contraintes morales et même physiques de la part des organisateurs de l'escroquerie à la TVA dont la société était en réalité un instrument et la prévenue une victime, et que ces

459 Cass. crim., 14 avril 1986

460 Cass. crim., 28 janvier 1971, n°69-92.362 : Bull. crim. n° 33 p. 77 ; Cass. crim., 2 avril 1979, n°77-14.330 : Bull. civ n° 83

461 AYRAULT L., La répression fiscale, colloque Cnam, 13 juin 2014

462 Cass. crim., 24 avril 1971, n°70-90.201 : Bull. crim. n°118 p. 305

463 Cass. crim., 16 juin 1999, n°98-82.916

contraintes l'avait empêchée d'effectuer correctement les déclarations litigieuses⁴⁶⁴ ». Mis à part les cas de violences étayées⁴⁶⁵ sur la personne du prévenu, il y a lieu de souligner que, dans la plupart des situations où elle est invoquée, «concernant la force majeure invoquée par le prévenu qui soutenait ne pas avoir été en mesure de remplir ses obligations, celui-ci se borne à alléguer, sans en apporter la preuve, que son expert-comptable avait retenu indûment sa comptabilité, que s'il a bien apporté sa comptabilité aux services de police judiciaire de Lille en mars 1995 pour une affaire distincte, il n'établit pas n'avoir pu effectuer des copies ni avoir avisé le fisc de cette difficulté ni avoir sollicité l'autorisation de consulter le dossier pour remplir ses obligations fiscales, et qu'aucun cas de force majeure n'est ainsi démontré⁴⁶⁶ ».

198. Les dirigeants de sociétés sont susceptibles d'être poursuivis pour la commission de ce délit sans pouvoir s'exonérer au motif que la tenue de la comptabilité sociale relèverait de la seule compétence du comptable salarié de l'entreprise⁴⁶⁷. De même, la Cour de cassation a considéré à la différence des premiers juges que le délit d'omission d'écritures comptables est caractérisé en tous ses éléments notamment intentionnels à l'encontre du prévenu à qui il appartenait de s'assurer que la comptabilité était régulièrement tenue. À vrai dire, la jurisprudence ne nous illustre aucune situation où le prévenu serait mis hors de cause au motif de l'absence de discernement, d'incompétence⁴⁶⁸ ou de résistance⁴⁶⁹. Ainsi, la situation dans laquelle se trouve un dirigeant ne laisse planer aucun doute, aux yeux du juge pénal, quant à sa connaissance,

464 Cass. crim., 22 janvier 2003, n°02-81.530

465 Cass. crim., 3 novembre 1983 (Décision attaquée : CA Paris 20 octobre 1982)

466 Cass. crim., 27 novembre 2002, n°02-80.910

467 Cass. crim., 13 octobre 1986, n°86-90.179

468 Cass. crim., 30 juin 1999, n°98-83.768 : Bull. crim. 1999 n° 171 p. 502

469 Cass. crim., 8 avril 2009, n°08-84.540 : « professionnel de la maçonnerie, n'a pas encore voulu intégrer que la vie professionnelle est régie par les lois sociales, fiscales dont il ne peut s'affranchir aux motifs que le client ne se plaindrait pas de sa réalisation et que ses correspondants professionnels seraient d'accord pour déguiser les relations commerciales avec lui, entrepreneur individuel ou gérant d'une société, sans égard à ce qui constitue des documents prétendument justificatifs, faux dans leur contenu pour certains »

en qualité de professionnel, des obligations qui lui incombent comme représentant de la personne dirigée⁴⁷⁰.

199. S'agissant du délit de fraude fiscale, le juge comme l'Administration fiscale porte une attention particulière sur le professionnel du droit⁴⁷¹ et du chiffre, dont la complicité s'illustre par un acte positif alors qu'en sa qualité, l'aide ou l'assistance ne peuvent s'induire d'une simple inaction ou abstention et qui a connaissance du caractère délictueux de l'activité de l'auteur principal de l'infraction. Tel est le cas de l'expert-comptable d'une société qui établit les comptes annuels, les déclarations mensuelles de chiffre d'affaires taxables à la TVA et les attestations mensuelles de crédit de TVA adressées à la banque et en attestant de la conformité et de la sincérité de comptes dont le caractère fictif ne pouvait lui échapper, et le commissaire aux comptes, en certifiant en connaissance de cause et sur plusieurs exercices lesdits comptes, avaient sciemment fourni à l'auteur principal les moyens lui permettant de réaliser et de réitérer l'escroquerie, et s'étaient donc rendus coupable de complicité d'escroquerie à la TVA⁴⁷². Ainsi, les experts-comptables comme les commissaires aux comptes peuvent être poursuivis pour complicité de fraude fiscale ou d'escroquerie lorsqu'ils ont permis, en commettant des actes matériels d'aide ou d'assistance, la réalisation d'une fraude fiscale ou d'une escroquerie. On peut illustrer également cette situation dès lors que le conseil fiscal fait établir à sa demande et sur ses conseils une comptabilité irrégulière permettant la passation irrégulière d'écritures de régularisation de minorer les recettes imposables de son client. Et même en l'absence de l'élément matériel, il y a lieu, pour l'administration comme le ministère public de poursuivre pour complicité de fraude fiscale, de délit comptable ou d'escroquerie, l'expert-comptable ou le commissaire aux comptes qui aurait établi ou validé les comptes ou les déclarations fiscales de son client à l'origine du délit. Le juge est fondé à prononcer la complicité du conseil sur un faisceau

470 Cass. crim., 7 novembre 2012, n°11-87.930 ; Cass. crim., 3 juillet 1974, n°73-92.987 : Bull. crim. n° 245 p. 631

471 Cass. crim., 22 décembre 1986, n°85-91.140 : Bull. crim. 1986 n° 382 p. 998

472 Cass. crim., 31 janvier 2007, n°05-85.886

d'indices dès lors qu'il conclut à démontrer la participation consciente du conseil aux agissements de l'auteur principal de l'infraction (dans son élément intentionnel).

200. D'une manière générale, qu'il s'agisse du délit de fraude fiscale ou du délit comptable, l'Administration fiscale s'est vu renouveler à l'occasion de la circulaire du 5 novembre 2010 commune au Ministère du Budget, des comptes publics et de la réforme de l'État et au Ministère de la Justice et des Libertés sous les directions respectives de la Direction Générale des Finances Publiques d'une part et la Direction des Affaires Criminelles et des Grâces d'autre part, l'appréciation à réserver aux poursuites correctionnelles, préalable indispensable à la demande de l'Administration fiscale quant à la solidarité du dirigeant sur le fondement de l'article 1745 du Code général des impôts. Ainsi, « les poursuites correctionnelles doivent constituer une réponse adaptée et homogène à des comportements répréhensibles et être envisagées avec un double souci. D'une part, de sanctionner systématiquement les comportements les moins citoyens et les plus graves dès lors que ces poursuites correctionnelles sont, dans certains cas, le seul moyen efficace et effectif dont dispose l'État à l'égard des contribuables non respectueux de leurs obligations fiscales. D'autre part, d'apporter une réponse proportionnée aux actes reprochés et à l'attitude du contribuable au cours du contrôle.

L'Administration fiscale considère que l'application des pénalités fiscales suffit, dans la grande majorité des cas, à sanctionner par une réparation pécuniaire appropriée, les manquements aux obligations prescrites par le Code général des impôts. Dans ce cadre, une utilisation sélective des poursuites correctionnelles, réservée aux cas de fraude les plus répréhensibles, est plus conforme à leur finalité propre que la poursuite systématique du délit, tel que pourrait l'autoriser une stricte application des seuils quantitatifs visés à l'article 1741 du Code général des impôts (10% de la base imposable ou 153 € en cas de dissimulation).

En pratique, sont susceptibles de donner lieu à l'engagement d'une action pénale les affaires qui mettent en évidence un comportement manifestant une volonté d'éluder ou

de frauder l'impôt ou qui, sauf exception, dépassent un montant significatif de droits éludés et pour lesquelles, il conviendra d'apprécier la nécessité d'ajouter des sanctions pénales aux sanctions fiscales déjà appliquées par l'administration.

En effet, c'est le principe de proportionnalité des sanctions encourues eu égard aux manquements et aux comportements constatés qui doit éclairer la décision de saisir ou non la Commission des Infractions Fiscales, laissant ainsi aux directions des marges de manœuvre sur l'opportunité d'engager une action pénale.

Cela étant, l'opportunité d'une action pénale en amont ou en aval du processus fiscal doit être systématiquement examinée en présence des procédés frauduleux suivants en raison notamment des agissements particulièrement graves qui les caractérisent : dissimulation de chiffre d'affaires ou de revenus d'un montant très significatif ; exercice d'une activité occulte ; dissimulation de recettes au moyen d'un logiciel de caisse frauduleux ; utilisation de factures fictives ou de complaisance ; usurpation ou utilisation d'une fausse identité ; réitération d'infractions graves constatées lors d'un précédent contrôle ; participation à une fraude en réseau notamment à un réseau carrousel de TVA ; domiciliation fictive à l'étranger ; existence de comptes bancaires ou de structures juridiques dans un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France, au moment des faits, de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ou dont l'effectivité n'est pas avérée.

L'opportunité d'engager une action pénale doit également tenir compte des éléments de contexte et notamment des éléments personnels (situation familiale, problème de santé...).

De la même façon, l'exigence d'un quantum significatif de droits peut être écartée, notamment en cas de récidive légale ou de réitération d'infractions ou lorsque les qualités ou fonctions du contribuable (expert-comptable, commissaire aux comptes, professionnels du droit...) ou l'environnement de l'affaire (exemple : affaires d'origine GIR) renforcent le caractère intentionnel de la fraude.

Enfin, les propositions de poursuites correctionnelles ne doivent être envisagées que dans les cas où la procédure administrative aura scrupuleusement respecté les règles du débat oral et contradictoire, qu'elle aura reposé sur une information précise du contribuable sur ce qui lui est reproché ainsi que sur ses droits et au cours de laquelle il aura été donné toute latitude au contribuable de contrarier le manquement délibéré reproché par l'Administration fiscale. À cet égard, l'attention portée à ces points à tous les stades des procédures de contrôle et de recouvrement est le meilleur garant de leur qualité.

201. Le nombre d'affaires dans lesquelles la Commission des Infractions Fiscales a donné un avis favorable à l'Administration fiscale quant à l'engagement des poursuites correctionnelles (fraude fiscale, délit comptable et escroquerie confondue) marque par leur stabilité :

2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Nombre d'affaires présentées à la Commission des infractions fiscales								
	1021	1030	1143	1029	1005	1043	1046	1126
Nombre d'affaires examinées par la Commission des infractions fiscales								
	1024	990	1043	1111	1087	1074	1069	
Nombre de plaintes autorisées par la Commission des infractions fiscales								
	970	917	972	992	939	981	966	987
Montant des enjeux financiers (droits)								
391555	273171	241017			311559	266769	459176	458176

202. Même si les quelques chiffres dont on peut disposer publiquement font état d'un taux de rejet entre le nombre d'affaires présentées à la CIF et celles qui donnent lieu à une plainte qui n'excède que rarement le seuil des 10%, les chiffres rendus par la Commission des Infractions Fiscales ne font pas l'objet d'une obligation de publicité que depuis peu⁴⁷³. L'article L. 228 B du LPF prévoit désormais que « la Commission des Infractions Fiscales élabore chaque année à l'attention du Gouvernement et du

473 L. n°2013-1117, 6 décembre 2013, art. 16

Parlement un rapport d'activité, qui fait l'objet d'une publication, dans lequel figurent notamment le nombre de dossiers reçus et examinés, le nombre d'avis favorables et défavorables émis, répartis par impôts et taxes, ainsi que par catégories socioprofessionnelles, en précisant le montant des droits visés pénalement. Les conditions du déclenchement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale et les critères définis par la Commission des Infractions Fiscales en la matière font l'objet d'un débat chaque année devant les commissions permanentes compétentes en matière de finances de l'Assemblée nationale et du Sénat. » Il faut pourtant souligner que les sanctions pénales sont peu utilisées comme le soulignait déjà un rapport de 1996⁴⁷⁴ dans lequel ses auteurs faisaient état d'un constat qui fait encore écho aujourd'hui : « en matière fiscale, en 1994, ce sont seulement 815 plaintes qui ont été déposées. La même année, sur les 1 113 condamnations prononcées, seulement une cinquantaine ont donné lieu à une peine de prison ferme. Encore ces peines n'ont-elles été prononcées que par confusion avec des peines prononcées pour d'autres délits ». On se rassurera ici dans notre propos, en rappelant que le seul préalable à la solidarité réside, outre dans la décision du juge, à une condamnation peu importe l'importance comme l'application de la peine d'emprisonnement. Pour autant, aucune statistique officielle et publique ne permet de mesurer les conséquences de l'application de la solidarité prévue à l'article 1745 du CGI.

203. Le délit de fraude fiscale a, sans en douter, pris un virage depuis 2012 face aux enjeux financiers que représente la fraude fiscale dans un contexte marqué par le défi du redressement des finances publiques. Cette évolution s'est réalisée en deux temps. Tout d'abord à l'occasion de la loi de finances rectificative pour 2012 du 14 mars⁴⁷⁵ de la même année marquée par une aggravation des peines et l'élargissement des contours des circonstances aggravantes. Puis, pour les faits commis à partir du 8 décembre 2013 à l'occasion de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance

474 DE COURSON Ch. et LEONARD G., Les fraudes et les pratiques abusives, rapp. au Premier ministre, décembre 1996, p.54

475 L. fin. rect. n° 2012-354, 14 mars 2012

économique et financière⁴⁷⁶ marquée, cette fois, notamment par la création de nouvelles circonstances aggravantes⁴⁷⁷ afin de réprimer davantage le fait de commettre le délit de fraude fiscale en bande organisée ou de la réaliser ou d'en faciliter la commission au moyen de compte ouvert ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger, de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établie à l'étranger, de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du Code pénal⁴⁷⁸ ou de toute autre falsification⁴⁷⁹, d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ou encore d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle. Ces circonstances aggravantes embrassent tellement de situations qu'il est difficile d'envisager qu'une fraude puisse désormais s'organiser sans être visée par l'une de ces circonstances aggravantes et en tout cas s'agissant des dirigeants de sociétés qui commettent, par définition, la fraude par l'intermédiaire de la société qu'ils dirigent et par des moyens de falsification (de la comptabilité, de la facturation émise ou reçue, des déclarations fiscales déposées⁴⁸⁰). Ces derniers seront assurément visés par les peines prévues en cas de circonstances aggravantes. Ces peines sont d'ailleurs également accrues puisque la fraude fiscale commise avec au moins une de ces nouvelles

476 L. n° 2013-1117, 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière

477 Ibid, I, art. 9

478 L'article 441-1 du code pénal définit le faux comme l'altération frauduleuse de la vérité, de nature à causer un préjudice, et accomplie par quelque moyen que ce soit, dans un écrit ou tout autre support d'expression de la pensée qui a pour objet ou qui peut avoir pour effet d'établir la preuve d'un droit ou d'un fait ayant des conséquences juridiques. Dès lors, le support du faux s'entend de manière large autant dans des documents contractuels (contrat de travail, contrat d'assurance, acte de vente ou seing privé, bail...) mais également financiers (effets de commerce, convention de compte courant bancaire), de la vie des sociétés (procès-verbal d'assemblée) ou comptables (écritures comptables, pièces justificatives,...)

479 Il s'agit en l'occurrence de toutes les falsifications entreprises en vue de travestir la réalité ou de tenter par différents procédés d'égarer l'Administration fiscale tant dans l'établissement de l'assiette que du recouvrement de l'impôt.

480 Ces nouvelles circonstances aggravantes visent celles déjà sanctionnées et qui consistaient dans des achats ou des ventes sans facture ou au moyen de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles ou que ces faits aient eu pour objet d'obtenir des remboursements indu de la part du Trésor public

circonstances aggravantes est passible de 7 années d'emprisonnement et d'une amende pénale de 2 millions d'euros.

204. S'il ne fait pas de doute dans l'esprit du juge répressif qu'il lui revient de poursuivre le dirigeant d'une personne morale pour fraude fiscale des impositions dont est redevable cette dernière au motif qu'il n'est pas concevable d'être solidaire à sa propre dette, le juge civil, face à l'action en solidarité du comptable chargé du recouvrement sur le fondement de l'article L. 267 du LPF, doit prendre davantage de précautions notamment sur la personne qui doit être visée ce que ne fait pas le juge répressif.

205. Ces précautions sont, à notre sens, tout à fait obsolètes dès lors que, comme nous le proposons, le mécanisme de la solidarité tiendrait une place parmi les sanctions administratives infligées dans le cadre des procédures fiscales ouvertes au cours du délai de reprise dont dispose l'Administration fiscale.

206. En effet, le juge de la responsabilité, saisi d'une action en solidarité de la part du comptable chargé du recouvrement doit s'assurer du caractère effectif de la direction du dirigeant visé par l'action ce qui nous semble tout à fait superfétatoire pour plusieurs motifs. Tout d'abord, il n'y a pas lieu, nous semble-t-il, de viser à la fois le dirigeant de droit et le dirigeant de fait alors qu'en pratique, sauf à de très rares exceptions, c'est le dirigeant de droit qui est visé par l'action prévue par l'article L.267 du LPF. Le caractère effectif du dirigeant de droit est d'ailleurs systématiquement vérifié car la seule objection présentée consiste en une « délégation de pouvoirs » qui ne peut, sans rigueur, s'agissant d'obligations fiscales, réunir toutes les conditions imposées par la jurisprudence dès lors qu'elles engagent le représentant légal et que cette qualité ne peut en l'occurrence être opportunément déléguée sauf à contrevenir aux dispositions spéciales. Au plan civil comme pénal, une présomption de représentation fiscale et donc de responsabilité pèse sur le dirigeant désigné par les statuts de la personne morale.

207. Le législateur de 1980 (s'agissant de la solidarité prévue par les dispositions de l'article L.267 du LPF) et antérieurement, de 1959 (s'agissant de la solidarité prévue par les dispositions de l'article 1745 du CGI) ne s'est pas égaré à désigner le dirigeant comme responsable des obligations fiscales et justifié ainsi que sa solidarité soit prononcée lorsque les conditions sont réunies. Néanmoins, outre la dimension pénale de la solidarité qui n'a, à notre sens, pas lieu d'être, il n'y a pas non plus à distinguer selon que le dirigeant ait assuré ou non effectivement la direction ou qu'il soit déjà tenu solidairement aux dettes sociales ou non. Autant on pouvait comprendre l'entraînement du législateur de l'époque à entourer cette solidarité d'une définition exigeante (voire corsetée) du dirigeant susceptible de voir sa solidarité prononcée alors que la procédure fiscale de l'époque laissait beaucoup moins de place aux droits et recours du contribuable et du dirigeant en particulier. Il y a avait là sans doute le souci de laisser en quelque sorte au juge le soin de « modérer » les velléités d'une Administration fiscale soucieuse de recouvrer sa créance entre les mains du dirigeant autant de fois que possible. Désormais, on l'a vu, les procédures fiscales ont évolué et laisser les choses en l'état tient presque de l'anachronisme. Rechercher un dirigeant de fait est très hypothétique. Contraindre l'administration à démontrer le caractère effectif de la direction d'une société par son dirigeant de droit est un obstacle inutile. Toutes les dispositions spéciales désignent clairement l'organe de direction d'une personne morale. Pourquoi rechercher un autre responsable ? Le dirigeant légal ou statutaire doit répondre des manquements aux obligations fiscales. Ce qui ne signifie pas pour autant que la solidarité devienne la sanction de la défaillance aux obligations fiscales. Le comportement du dirigeant doit tenir lieu de fil conducteur et rester le terrain sur lequel doit se discuter sa solidarité au passif fiscal.

208. La solidarité fiscale du dirigeant est actuellement suspendue à la démonstration de sa faute quant à la responsabilité que le juge lui assigne dans le respect des obligations fiscales. Il n'est bien évidemment pas question de promouvoir une solidarité systématique. Le contre pied de la situation actuelle, c'est-à-dire une solidarité automatique, n'est donc ni permis ni fondé. Et d'ailleurs, il doit désormais être question de savoir dans quelle(s) condition(s) la solidarité du dirigeant au passif fiscal peut être opérante dans un cadre renouvelé.

209. L'exercice de comparaison est propice alors pour déterminer les éléments qui forment aujourd'hui les bases des conditions de la solidarité du dirigeant au passif fiscal et trouver en eux les fondamentaux sur lesquels construire une solidarité du dirigeant au passif fiscal réformée. Qu'il s'agisse des manquements graves et répétés (section 1) ou des éléments constitutifs du délit de fraude fiscale (section 2), nous verrons que l'ombre de la démonstration des manquements délibérés est omniprésente ce qui nous amènera à proposer d'en faire la principale condition de la mise en œuvre de la solidarité du dirigeant au moyen d'une solidarité suspendue à l'infliction de la majoration pour manquement délibéré prévue au a. de l'article 1729 du CGI.

SECTION 1

DES MANQUEMENTS GRAVES ET REPETES AUX MANQUEMENTS DELIBERES

210. La Cour d'appel doit relever les circonstances, autres que le défaut de déclaration et de paiement qui se distingue des « simples erreurs⁴⁸¹ », en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales de la société avait rendu définitivement⁴⁸² impossible⁴⁸³ (notamment du fait de l'exigibilité de l'imposition visée⁴⁸⁴) le recouvrement des impositions dues⁴⁸⁵ dès lors que leur caractère effectif est avéré⁴⁸⁶ (et

481 Cass. com., 17 novembre 1998, n° 96-19.984

482 Cass. com., 24 novembre 1992, n°91-10.185 : « qu'en l'état de ces constatations, dont il résultait que le recouvrement des impositions par l'Administration des impôts n'était pas impossible » ; Cass. com., 7 octobre 1997, n° 95-15.422 : cassation partielle sur le seul point qui consiste à avoir "a fixé les sommes dont MM. Y... et X... ont été déclarés tenus au paiement à partir d'une dette fiscale de la société dont il n'a pas vérifié si un recouvrement partiel n'était pas possible avant le jugement prononçant le redressement judiciaire"

483 Cass. com., 3 juin 2003, n°00-13.734 : « la Cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision [favorable à l'administration] dès lors qu'elle n'a pas recherché "les circonstances, autres que le défaut de paiement, en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement »

484 Cass. com., 21 septembre 2004, n°03-12.583 ; Cass. com., 16 novembre 2004, n°02-15.162 : « la Cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision dès lors qu'elle n'a pas recherché comme elle y était invitée si "la mise en recouvrement le 15 février 1990, soit plus d'une année après que le service vérificateur eut sollicité celle-ci, de la quasi totalité des impositions restant dues, qui n'étaient, par conséquent, pas exigibles avant cette date, n'était pas la cause de l'impossibilité de recouvrement rencontrée par le receveur auprès de la société Cotrex" »

485 Cass. com., 15 décembre 1987, n°86-13.313 : Bull. 1987 IV n° 279 p. 208 : « Ne donne pas de base légale à sa décision au regard de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, la Cour d'appel qui déclare le dirigeant d'une société solidairement responsable d'impositions et de pénalités dues par celle-ci, sans caractériser la responsabilité du dirigeant pendant l'exercice de son mandat social, en ce qui concernait l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société, et sans relever les circonstances, autres que le défaut de déclaration et de paiement, en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales de la société, qui survivait pour les besoins de sa liquidation, avait rendu impossible le recouvrement des impositions dues » ; Cass. com., 10 juillet 1989, n°87-19.589 : « qu'en statuant ainsi, alors que le dirigeant social ne peut être rendu responsable que du paiement d'impôts déjà dus par la société et dont le recouvrement a été rendu impossible par l'inobservation d'obligations fiscales et que les sommes pouvant être ultérieurement mises à la charge de la société ne sont pas encore dues et qu'on ignore nécessairement si le recouvrement en sera impossible" » ; Cass. com., 18 juin 1991, n°89-17.864 : Bull. 1991 IV n° 226 p. 160 : « la Cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle n'a pas recherché "les circonstances, autres que le

non seulement apparente⁴⁸⁷). Ce qui n'est pas le cas en cours de plan de continuation⁴⁸⁸. Autrement dit, au visa de l'article L. 267 du LPF, la charge de la preuve incombe à l'administration (et le juge) qui doit démontrer en quoi les manquements relevés sont à l'origine de l'impossibilité de recouvrement de l'impôt⁴⁸⁹. Ainsi, le juge doit relever que le Trésor public n'a aucune chance de recouvrer sa créance⁴⁹⁰. L'appréciation des juges du fond est essentielle au point que la haute cour sanctionne la Cour d'appel qui retient dans sa décision des agissements des contribuables qui ne sont pas mentionnés dans leurs conclusions⁴⁹¹. Ainsi, il incombe à la Cour d'appel de motiver sa décision quant aux manquements graves et répétés⁴⁹² par la mise en œuvre de recherches nécessaires⁴⁹³.

défaut de déclaration et de paiement, en raison des quelles l'inobservation des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement et alors qu'elle retenait l'éventualité d'un paiement des impositions dans la procédure collective » ; Cass. com., 19 novembre 1991, n°90-13.595 ; Cass. com., 18 mai 1992, n°90-15.947 ; Cass. com., 9 mars 1993, n°90-19.565 : Bull. 1993 IV n° 97 p. 66 ; Cass. com., 7 décembre 1993, n°92-12.439 ; BLANCHER R., Solidarité des dirigeants de sociétés, article L.267 LPF, RTD com 1991, p.695

486 Cass. com., 17 octobre 1995, n°94-11.288 : « la Cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que "la responsabilité de M.. X... dans l'inobservation des obligations fiscales de la société et le lien de causalité entre ces manquements et l'impossibilité du recouvrement des impositions ne pouvait être appréciée qu'au regard d'une dette fiscale effective" » ; Cass. com., 9 avril 2002, n° n° 98-22.744 : « la Cour d'appel a méconnu les exigences du texte susvisé dès lors qu'au moment du dépôt des déclarations de TVA litigieuses, la taxe correspondante n'avait pas encore été collectée auprès des clients, et sans examiner, par conséquent, si la situation à laquelle s'était trouvée confrontée la société au moment des faits ne faisait pas perdre à l'inobservation des obligations fiscales constatée son caractère de gravité »

487 Cass. com., 20 mars 2007, n°05-16.956

488 HAEHL J-Ph., Incidence d'un plan de continuation obtenu par la société, note sous Cass. com., 24 novembre 1992, n° 91-10.185, RTD com 1994, p.382 ; a contrario : CA Paris 11 mai 1989

489 Cass. com., 17 décembre 2002, n°01-02.490, Bull. 2002 IV n° 198 p. 224 ; Cass. com., 19 mars 2013, n°12-14.797

490 Cass. com., 19 décembre 2000, n°98-11.969 : «"le lien entre l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales de la société et l'impossibilité de recouvrer les impositions et pénalités dues par celle-ci doit également s'apprécier par rapport aux chances que le trésor public aurait eues de recouvrer ces sommes si les déclarations fiscales avaient été faites sans omission et en temps utile, la Cour d'appel a violé le texte susvisé " »

491 Cass. com., 6 février 1990, n°86-16.260

492 Une seule défaillance ne constitue pas une répétition : Cass. com., 19 novembre 2002, n° 99-15.491 : « la demande du receveur conservateur des hypothèques ne concernait que le paiement du rappel de droits d'enregistrement, lui-même consécutif à l'absence d'une seule déclaration de mutation, qui ne pouvait dès lors être considérée comme une inobservation répétée des obligations fiscales de la société »

Ces constatations doivent être personnelles au dirigeant dont le « paiement *in solidum* » est recherché⁴⁹⁴. Et c'est pourquoi la Cour de cassation sanctionne l'approximation de la Cour d'appel⁴⁹⁵ et sa motivation ne suffit pas dès lors qu'elle a retenu exclusivement « qu'il semble résulter des éléments de la cause que des manquements répétés à ses obligations fiscales ont été commis par la société » et que la carence du dirigeant social « a pu être à l'origine de l'impossibilité de recouvrement des sommes dont la société se trouvait redevable ». Ainsi, l'accumulation d'un passif excessif est le plus souvent retenue par le juge et tout particulièrement en établissant le lien de causalité entre le comportement du dirigeant et l'ouverture d'une procédure collective⁴⁹⁶ laquelle néanmoins ne suffit pas à justifier seule que la solidarité du dirigeant soit prononcée⁴⁹⁷. D'ailleurs, la solvabilité de la société n'est pas une condition dont le juge doit tenir

493 Cass. com., 9 mars 1993, n°90-21.454

494 Cass. com., 24 novembre 1987, n°86-16.678 : « "la Cour d'appel a relevé les nombreux manquements graves et répétés dus au fait personnel de M. Brion aux obligations fiscales de la société Nolot » ; Cass. com., 17 janvier 1989, n°86-19.252 : Bull. 1989 IV n° 26 p. 15 : « la faculté ouverte par l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales de déclarer le dirigeant d'une société solidairement responsable du paiement des impositions et pénalités dues par celle-ci suppose établie la responsabilité personnelle de ce dirigeant pendant l'exercice de son mandat social en ce qui concerne l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société postérieurement à l'entrée en vigueur de l'article 74 de la loi du 18 janvier 1980 dont sont issues les dispositions de ce texte » ; Cass. com., 31 octobre 2006, n°05-15302

495 Cass. com., 1er juin 1993, n°91-10.061 : Bull. 1993 IV n° 219 p. 157

496 Cass. com., 17 juillet 1990, n°88-20.050 : « la Cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que l'arrêt ne s'est pas borné à relever que l'impossibilité de recouvrement résultait du défaut de déclaration et de paiement de la TVA et des taxes annexes, mais, par motifs propres et adoptés, a retenu que M. X... avait, par sa carence, provoqué un accroissement excessif de la dette fiscale par rapport à l'actif social » ; Cass. com., 9 mars 1993, n°91-10.654 ; Cass. com., 12 octobre 1993, n°91-17.954 : Bull. 1993 IV n° 335 p. 241 : « la Cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'elle a caractérisée la faute du dirigeant après avoir réalisée les recherches qui s'imposent lesquelles ont démontré que le défaut de dépôt de déclaration, la minoration de déclaration TVA et que ces manquements "ont eu pour conséquence de laisser se constituer à la charge de la société une dette fiscale excessive et d'accentuer ainsi considérablement, tant en raison des droits dus que des pénalités encourues, le passif de la liquidation des biens de cette société, rendant impossible le recouvrement de la créance fiscale » ; Cass. com., 18 octobre 1994, n°92-21.954 ; J-Ph. HAEL, L'absence de passivité du comptable public vis-à-vis de la société débitrice, RTD com. 1994 p.379

497 Cass. com., 11 février 1992, n°90-10.853

compte⁴⁹⁸. Néanmoins, l'importance du passif (dont le caractère excessif ou considérable doit être souligné, ce qui est le cas lorsque l'ouverture d'une procédure collective aboutit à une liquidation pour insuffisance d'actif⁴⁹⁹) et l'inaction du dirigeant afin de le résorber qualifient le caractère irrécouvrable de la créance fiscale compte tenu de la clôture pour insuffisance d'actif⁵⁰⁰. L'absence de réaction de la part du dirigeant constitue une circonstance, sinon aggravante, du moins soulignée⁵⁰¹ que l'Administration fiscale ne manquera pas de souligner⁵⁰². Le juge sanctionne d'ailleurs le dirigeant qui ne s'est pas assuré que les obligations fiscales avaient été respectées⁵⁰³.

211. La notion de manquement délibéré qui a succédé en matière de pénalités et de majorations à celles de mauvaise foi recouvre les mêmes contours. Cette notion est absente dans l'appréciation du juge quant aux agissements qui ont conduit à l'impossibilité de recouvrer le passif fiscal. Un auteur⁵⁰⁴ souligne ainsi que « la motivation du dirigeant est indifférente ». Ainsi, l'administration n'a pas l'obligation d'apporter la preuve de la mauvaise foi du dirigeant tant dans son caractère matériel

498 TGI Lyon, 6 mai 1987

499 Cass. com., 9 novembre 1993, n°91-18.910 ; Cass. com., 7 décembre 1993, n°91-19.493 ; Cass. com., 15 février 1994, n°92-12.214 ; Cass. com., 4 avril 1995, n°93-14.324

500 Cass. com., 12 juillet 1993, n°91-17.140

501 Cass. com., 28 novembre 1989, n°88-16.966 : Bull. 1989 IV n° 302 p. 203 : « Donne une base légale à sa décision l'arrêt qui retient qu'en laissant s'accumuler un passif considérable au point d'aboutir à une clôture de la procédure de règlement collectif pour insuffisance d'actif en dépit de mises en demeure et d'avis de mise en recouvrement restés sans effet, le dirigeant d'une société a rendu impossible le paiement de l'impôt." ; Cass. com., 16 janvier 1990, n°88-15.711 : « l'arrêt a relevé, par motifs adoptés, que la société avait laissé s'accumuler une dette fiscale excessive et accroître son passif, ce qui a abouti à son règlement judiciaire et que son président n'avait pris aucune disposition pour remédier à cette situation »

502 Cass. com., 24 mai 1994, n°92-20.452 : « le jugement a retenu l'affirmation du receveur divisionnaire selon qui l'abstention de M. X... l'avait mis dans l'impossibilité de recouvrer sa créance ; que cette énonciation n'a fait l'objet d'aucune critique dans les conclusions d'appel du demandeur au pourvoi qu'ainsi le grief, mélangé de droit et de fait, est nouveau »

503 Cass. com., 12 juillet 1993, n°91-19.051 ; Cass. com., 1er février 1994, n°92-11.723

504 BETCH M., Le juge judiciaire et l'impôt, Litec, n°747

qu'intentionnel⁵⁰⁵. Ce point mérite une attention particulière. Absent du texte, la mauvaise foi du dirigeant n'en est pourtant pas absente dans les faits.

212. Tout d'abord compte tenu de la restriction progressive du juge quant au champ d'application de l'article L. 267 du LPF. Si le champ d'application du texte est, comme nous l'avons souligné plus haut, très large quant aux personnes dirigées comme dirigeantes, les exceptions comme les exonérations se sont multipliées à la fois à l'initiative du juge, mais également par la doctrine administrative. Ainsi, un certain nombre de dirigeants ne seront *de facto* jamais inquiétés, car décédés, malades, insolubles ou encore éloignés de la direction effective même si celle-ci n'est pas discutée. Dans ces cas, mis à part la situation d'insolvabilité qui est une exception purement pécuniaire, l'intention de manquer gravement et de façon répétée n'a pas, même si l'administration y été contraint, à être démontrée. En réalité, deux situations sont envisageables : soit il n'y a eu que taxation d'office vaine soit une procédure de rectification contradictoire s'est achevée sur un ou plusieurs chefs de rehaussement. Dans le premier cas, l'absence de réaction du contribuable vérifie à la fois l'élément matériel et intentionnel de la mauvaise foi. Dans le second, dès lors que le vérificateur est confronté à un redevable dont il lui notifie des rehaussements après avoir constaté à l'occasion de la vérification des manquements graves et répétés, celui-ci est en droit d'accompagner le droit supplémentaire de la majoration de 40% pour manquement délibéré⁵⁰⁶.

505 Cass. com., 19 mai 1992, n°89-21.084 ; Cass. com., 7 décembre 1993, n°91-12.380 : « l'application de ce texte [art L 267 du LPF] n'implique pas le caractère intentionnel des agissements du dirigeant » ; Cass. com., 9 avril 1996, n°93-17.912 : « la Cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle rejette la demande du receveur au seul motif que les manquements reprochés à M. X... ne révèlent pas de sa part une volonté délibérée et systématique de soustraire la société dont il était le gérant à ses obligations fiscales » ; Cass. com., 7 juillet 2004, n°02-15.792 : « la Cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors que "l'administration n'établissait pas que Mme X... avait agi de manière délibérée dans le but de rendre impossible le recouvrement de l'impôt dû par la société " »

506 CGI, art. 1729 b

213. La qualification des manquements graves et répétés appelle la nécessaire et préalable recherche des juges du fond. Cette situation, qui ne contraint pas l'administration à remettre en cause le caractère délibéré de ces manquements c'est-à-dire la mauvaise foi du dirigeant⁵⁰⁷, réserve parfois quelques paradoxes.

214. Tout d'abord, lorsque la démonstration du caractère délibéré des manquements justifie pour le juge leur caractère grave et répété⁵⁰⁸ car ils ont été commis sciemment⁵⁰⁹. Comme cette décision de la Cour d'appel de Poitiers du 20 février 1991 cassée par la Cour de cassation⁵¹⁰ qui jugea que la Cour d'appel n'avait pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle "retient que les manquements reprochés à la société s'étaient produits sous la direction de M. X..., que l'importance et la durée de ces manquements avaient conduit à l'impossibilité actuelle d'assurer le recouvrement des sommes dues en raison de l'insolvabilité de la société mise en liquidation des biens, qu'il avait été donné à la société Contex des délais assez larges pendant plusieurs années, que les arrangements pris pour parvenir à l'apurement de l'arriéré n'ont pas été tenus et que M. X... ne pouvait invoquer sa propre turpitude de dirigeant pour reprocher à l'administration les facilités qui lui avaient été offertes", et de conclure que ces motifs sont "impropres à caractériser d'une manière concrète la responsabilité personnelle de

507 Cass. com., 7 décembre 1993, n° 91-22.161 : « l'application de ce texte [art L 267 du LPF] n'implique pas le caractère intentionnel des agissements du dirigeant" que M. Y..., gérant statutaire de la société, se bornait à inviter l'administration à prouver qu'il exerçait effectivement les prérogatives de sa fonction, sans faire état de circonstances de fait particulières ; que dans ces conditions, la Cour d'appel, qui n'avait pas à répondre à des allégations dépourvues de toute précision et offres de justification » ; Cass. com., 15 février 1994, n°92-12.214 ; Cass. com., 18 octobre 1994, n°92-21.954 : « l'application de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales n'implique pas que le dirigeant social ait été de mauvaise fois»

508 Cass. com., 21 juin 1994, n° 92-16.134 : « Mme X... avait pendant de nombreux mois déposé sans paiement intégral les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires et de TVA et omis de souscrire les taxes annexes dues au titre de deux années consécutives, la Cour d'appel a retenu que ces agissements constituaient une attitude délibérée et fautive de nature à constituer l'inobservation grave et répétée au sens de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales »

509 Cass. com., 28 novembre 1995, n°94-13.123 : « l'arrêt retient que les manquements graves de la société, qui se sont poursuivis sur de nombreux mois, sont imputables à M. X... qui a sciemment omis de procéder aux déclarations et aux paiements qui lui incombait »

510 Cass. com., 12 juillet 1993, n°91-13.936

M. X..., pendant l'exercice effectif, direct ou indirect de son mandat social, dans l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société". Au regard des conclusions de la Cour d'appel, les manquements graves et répétés et le lien de causalité avec l'impossibilité pour le comptable de recouvrer le passif fiscal semblent pourtant avérés. Une autre décision illustre le fait que malgré l'absence d'obligation pour l'administration comme le juge de démontrer la mauvaise foi du dirigeant, celle-ci est souvent bien présente au point d'être soulignée : « l'arrêt relève que la société disposait de fonds importants en octobre 1988 et que M. X..., liquidateur du 30 décembre 1988 au 20 mars 1990, qui n'a payé ni les impositions dues au titre des années 1985, 1986 et 1987 pour lesquelles il avait reçu un avis à tiers détenteur, ni l'impôt sur les sociétés établi, en raison de sa négligence, par voie de taxation d'office, n'a établi aucun compte annuel ; qu'au vu de ces constatations dont il résulte que la faute de M. X... a empêché de connaître la répartition qui a été faite de l'actif social, la Cour d'appel a pu, abstraction faite des motifs surabondants relatifs à l'application de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales, statuer comme elle a fait⁵¹¹ ».

215. Le caractère délibéré du manquement résulte de l'ensemble des éléments de nature à établir que les erreurs, inexactitudes ou omissions commises par le contribuable n'ont pu l'être de bonne foi. L'application de la majoration pour manquement délibéré doit être portée par chef d'insuffisance individuellement. L'infliction de la majoration pour manquement délibéré exige la réunion de l'élément matériel et de l'élément intentionnel.

216. Compte tenu des conditions et modalités d'application de la majoration pour manquement délibéré, son application soit dans le cadre d'une taxation d'office soit d'une rectification lors d'une procédure de rectification contradictoire ouvre la faculté pour l'Administration fiscale d'initier des poursuites correctionnelles ce qui nous amène à nous intéresser aux similitudes qui lient la démonstration des manquements délibérés avec la démonstration des agissements caractérisant la fraude fiscale.

511 Cass. com., 3 octobre 1995, n°93-20.762

SECTION 2

DE LA FRAUDE FISCALE AUX MANQUEMENTS DELIBERES

217. La démonstration du délit de fraude fiscale est exigeante. Elle implique la démonstration à la fois de l'élément matériel et de l'élément intentionnel ce qui n'est d'ailleurs pas sans rappeler la rigueur imposée dans la démonstration des manquements délibérés et l'infliction de la majoration qui va de pair.

§ 1. L'ELEMENT MATERIEL DE LA FRAUDE FISCALE MAIS EGALEMENT DES MANQUEMENTS DELIBERES

218. Aux termes de l'article 1741 du Code général des impôts, le délit de fraude fiscale est constitué par la soustraction ou tentative de soustraction à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts⁵¹². En cas de dissimulation de sommes sujettes à l'impôt, la base d'imposition dissimulée doit excéder le dixième de la somme imposable ou la somme de 153 €. Ainsi, se rend coupable de fraude fiscale, le prévenu qui a volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, ces dissimulations excédant le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €⁵¹³ (1 000 FF). Le juge répressif doit ainsi constater que la fraude n'excède pas le montant légalement toléré sans pour autant avoir à en déterminer le montant exact⁵¹⁴. De même, le juge souligne ponctuellement que le montant de la fraude s'est élevé à une somme supérieure à 1 000 FF à tout le moins en matière de TVA⁵¹⁵. La Cour de cassation a précisé que l'élément matériel du délit de fraude fiscale peut être notamment justifié par « l'aveu non équivoque du prévenu, maintenu tout au long des débats⁵¹⁶ ». De même, les juges du fond ont relevé pour établir le délit notamment dans son élément matériel que le prévenu avait reconnu devant la Cour l'intégralité des faits qui lui étaient reprochés⁵¹⁷

512 BOI-CF-INF-40-10 ; Doc. adm. DGI. 13 N 42 *anc.*

513 Cass. crim., 15 mars 2000, n° 99-83.876

514 Cass. crim., 20 juin 2007, n°06-85.237

515 Cass. crim., 2 avril 2003, n° 02-83.195

516 Cass. crim., 3 novembre 1988, n°87-82.846

517 Cass. crim., 24 novembre 1999, n°98-85.905

notamment lorsque « le prévenu a explicitement admis la matérialité de la fraude devant les services de police⁵¹⁸ ».

219. L'article 1741 du Code général des impôts énumère les différents moyens qui peuvent constituer le délit de fraude fiscale tel que l'omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits, la dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt, l'organisation d'insolvabilité ou manœuvres mettant obstacle au recouvrement ou encore en agissant de toute autre manière frauduleuse.

220. Il peut ainsi s'agir d'un contribuable qui cherche à échapper à l'impôt en ayant « volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits⁵¹⁹ ». Le défaut de déclaration dans les délais peut se traduire, alors soit par l'omission pure et simple de déclaration (le dépôt d'une déclaration inappropriée s'assimile à une omission⁵²⁰) soit par le dépôt tardif d'une déclaration⁵²¹ peu importe que le contribuable ait déposé des déclarations rectificatives⁵²². L'omission de déclaration dans les délais prescrits est un des moyens les plus courants de réalisation de la fraude. Le non-dépôt d'une déclaration suffit à constituer l'élément matériel de l'infraction. Le délit est également constitué lorsqu'une déclaration est produite après l'expiration du délai légal de dépôt de cette déclaration. Par ailleurs, il convient de souligner que la fraude par défaut de déclaration est juridiquement indépendante de la notion de droits éludés dès lors, la tolérance légale du dixième de la somme imposable ou de 153 € définie à l'article 1741 du Code général des impôts concerne les seuls cas de fraude par dissimulation de somme imposable et n'est pas applicable aux infractions réalisées par omission de déclaration.

221. Le fait de ne pas remplir les obligations fiscales permettant à l'Administration fiscale d'établir la situation du contribuable concernant l'impôt que ce dernier soit

518 Cass. crim., 24 mars 2004, n°03-83.509

519 Cass. crim., 16 avril 2008, n°07-86.244

520 Cass. crim., 8 février 2012, n°11-81.320

521 Cass. crim., 28 novembre 2007, n°06-84.668 ; Cass. crim., 22 septembre 2004, n°03-98.4985 ; Cass. crim., 2 mars 1976, n°75-90.926 : Bull. crim. n° 76 p. 180

522 Cass. crim., 8 février 2012, n°11-81.320

finalement dû ou pas caractérise le délit de fraude fiscale et tel est donc le cas lors de la constatation de l'omission délibérée de souscrire les déclarations fiscales qui suffit à caractériser, en tous ses éléments constitutifs, le délit de fraude fiscale, sans qu'il soit nécessaire d'établir l'existence de droits éludés⁵²³. La dissimulation de sommes sujettes à l'impôt est traitée régulièrement, en matière de fraude fiscale, par le juge pénal lequel a précisé que les sommes sujettes à l'impôt ne devaient pas être confondues avec les sommes constituant l'assiette de l'impôt et encore moins avec l'impôt proprement dit et que, dès lors, l'article 1741 du Code général des impôts était applicable en cas de dissimulation volontaire des éléments à partir desquels la base d'imposition était calculée. Ils s'agit des éléments d'ordre pécuniaire que le contribuable doit porter en déclaration et sur le fondement desquels l'Administration fiscale établira l'impôt que celui-ci soit dû ou non. Dès lors, le délit de fraude fiscale est constitué lorsque le contribuable s'abstient de porter à la connaissance de l'Administration fiscale un élément utile à l'établissement de l'impôt⁵²⁴. La présomption pénale pèse alors sur le prévenu notamment lorsque celui-ci soutient que des ressources d'origine indéterminée qu'il n'a pas déclarées à l'Administration fiscale ne constituent pas des revenus imposables, il lui appartient d'en apporter la preuve⁵²⁵. La dissimulation peut porter notamment sur les bénéfices, soit que le chiffre d'affaires ou les recettes professionnelles (entreprise individuelle) aient été minorés, soit que les charges ou les dépenses aient été abusivement majorées. Ces dissimulations peuvent également concerner le revenu net global, soit que le revenu brut ait été atténué, soit que les charges déductibles aient été majorées.

222. En matière de TVA, les dissimulations ne manquent pas puisqu'elles peuvent concerner les recettes imposables à la TVA c'est-à-dire de la TVA non comptabilisée et non déclarée qui se traduit par des opérations manifestement taxables et systématiquement soustraites à la TVA ainsi que des ventes sans factures et des

523 Cass. crim., 16 avril 2008, n°07-86.244

524 Cass. crim. 2 mars 1987, n°85-93947 : Bull. crim. 1987 n° 101 p. 278

525 Cass. crim., 22 février 2006, n°05-84.070

opérations non comptabilisées. Aussi, quand bien même les livres comptables du redevable seraient correctement tenus et permettraient à l'Administration fiscale de reconstituer le chiffre d'affaires, la minoration d'une déclaration de TVA est révélatrice du délit de fraude fiscale⁵²⁶. Ces dissimulations peuvent viser également la TVA collectée comptabilisée, mais non déclarée figurant au passif du bilan ou que le contribuable a fait disparaître de la TVA à décaisser par des manœuvres diverses. Ces pratiques trouvent leur traduction dans le maintien artificiel en crédit de taxe par différé de déclaration d'affaires imposables. La dissimulation trouve aussi à s'illustrer en cas de majoration abusive de la taxe déductible ou lors d'une demande de remboursement de crédits de taxe fictifs.

223. La dissimulation, quelle que soit sa forme résulte le plus souvent de la mise en œuvre de divers procédés frauduleux qui peuvent être, soit simples soit complexes et qui sont souvent destinés à masquer la situation véritable et à faire échec par avance aux contrôles du service compétent. Elle peut également le plus souvent résulter de la simple souscription de déclarations mensongères sans qu'aucun procédé particulier de fraude ne soit mis en œuvre tel que la situation d'un contribuable qui fait apparaître sur ces déclarations des déficits fictifs ou qui comptabilise régulièrement toutes ses opérations n'en reportant qu'une partie sur ces déclarations fiscales ce qui s'assimile aux manquements graves et répétés soulignés par l'article L. 267 du LPF. De plus, le juge répressif a 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 Code général des impôts. En cela, il est opportun de marquer une limite au parallèle avec l'article L.267 du LPF dès lors que la répétition n'est pas, ici, à souligner ce qui n'est pas en règle générale le cas. Ainsi, en va-t-il du contribuable qui crée une société sous le régime fiscal de l'article 44 bis du Code général des impôts réservé aux entreprises nouvelles alors que cette dernière n'a fait que reprendre l'activité d'une société

526 Cass. crim., 16 mai 2012, n°11-84.091

précédemment créée par le même contribuable et mise en sommeil par la suite⁵²⁷. De même le juge pénal a relevé que la société avait souscrit une déclaration de résultats minorée à raison de la dissimulation de recettes réalisées et alors même que la société s'était placée à tort sous le régime fiscal de l'article 44 *sexies* du Code général des impôts réservé aux entreprises nouvelles⁵²⁸. Il en est de même pour l'entreprise qui comptabilise ses créances selon le régime des débits sans option expresse alors qu'elle relève de celui des encaissements⁵²⁹. La Cour de cassation a également estimé que l'élément matériel du délit de fraude fiscale par soustraction au paiement de la TVA était démontré dans le cas d'une entreprise de transport aérien ayant délivré des attestations à tort à ses fournisseurs certifiant que les services à destination ou en provenance de l'étranger représentaient au moins 80% des services exploités par la compagnie afin de bénéficier d'une exonération de TVA en application des dispositions de l'article 262-II 4] du Code général des impôts⁵³⁰. Les juges ont également estimé que l'Administration fiscale a critiqué à juste titre le caractère de nouveauté d'une société qui en réalité a poursuivi l'activité d'une société liquidée⁵³¹.

224. La dissimulation de sommes sujettes à l'impôt étant un moyen de fraude particulièrement utilisé, de très nombreuses décisions ont été rendues en cette matière. La Cour de cassation a constaté à maintes reprises que la matérialité des infractions était établie face à des situations diverses. Il en est ainsi en matière de TVA face au dépôt de déclarations de TVA portant la mention « néant » en dépit d'un chiffre d'affaires matérialisé par l'inscription aux comptes courants des adhérents du montant des prestations de services réalisées⁵³², à la minoration du chiffre d'affaires réalisé par une entreprise sur le territoire national, par la majoration du chiffre d'affaires réalisé à l'exportation, non-assujetti à la TVA et également absence de déclaration de l'intégralité

527 Cass. crim., 28 octobre 1991, n°90-84.643 : Bull. crim. 1991 n° 382 p. 957
528 Cass. crim., 27 mars 2002, n°01-84.323
529 Cass. crim., 3 mai 1993, n°92-83.583
530 Cass. crim., 10 mars 1999, n°97-85.329
531 Cass. crim., 27 mars 2002, n°01-82.359
532 Cass. crim., 13 février 2002, n°01-83.025

du chiffre d'affaires réalisé en France⁵³³, l'absence de régularisation de TVA à la suite de la réception de factures d'avoirs comprenant de la TVA alors que la société avait déduit antérieurement la TVA relative à la totalité des achats en cause⁵³⁴, la minoration des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires par dissimulation d'une partie des encaissements réalisés afin de différer le paiement de la TVA⁵³⁵, dissimulation d'une partie du chiffre d'affaires à la TVA et à l'impôt sur les sociétés mise en évidence à la suite de la reconstitution des recettes restaurant et discothèque de la société⁵³⁶, la dissimulation d'une partie du chiffre d'affaires taxable à raison du non-respect des règles du fait générateur et de l'exigibilité de la TVA par un professionnel de l'immobilier⁵³⁷, la dissimulation de ventes taxables à la TVA en France sous couvert de fausses livraisons intracommunautaires⁵³⁸, la minoration des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires à raison du non-respect du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe, ceci étant établie à la facturation et non à l'encaissement dès lors que la société réalise des ventes c'est-à-dire des livraisons de biens⁵³⁹. En matière d'impôt sur le revenu, la fraude peut prendre la forme d'une dissimulation de sommes imposables à l'impôt sur le revenu, telles qu'une plus-value immobilière, des revenus de valeurs mobilières et une somme dont le contribuable n'a pas justifié l'origine correspondant à un excédent de dépenses sur les recettes suite à l'établissement d'une balance de trésorerie⁵⁴⁰, la dissimulation de versements en espèces figurant sur les comptes bancaires des contribuables dont l'origine n'a pu être justifiée et qui ont été considérés comme imposables⁵⁴¹, la dissimulation d'une partie des honoraires d'un médecin alors que le total des recettes professionnelles figurant sur ses comptes bancaires était bien supérieur⁵⁴², la

533 Cass. crim., 25 juin 2003, n°02-83.290

534 Cass. crim., 18 mai 1998, n°97-81.352

535 Cass. crim., 21 juin 2000, n°99-83.390

536 Cass. crim., 11 décembre 2002, n°01-88.493

537 Cass. crim., 16 juin 1999, n°98-82.726

538 Cass. crim., 12 janvier 2005, n°03-86.150

539 Cass. crim., 7 juin 2000, n°99-83.859

540 Cass. crim., 22 janvier 2003, n°01-88.776

541 Cass. crim., 31 octobre 2000, n°00-81.337

542 Cass. crim., 7 novembre 2001, n°01-81.741

dissimulation d'une partie des revenus imposables à l'impôt sur le revenu d'un contribuable fiscalement domicilié en France correspondant à des sommes encaissées sur des comptes bancaires ouverts en France, dont l'origine n'a pas été justifiée et qui ont été considérés comme revenus d'origine indéterminée⁵⁴³, la dissimulation de revenus tirés de l'activité d'écrivain exercée aux Etats-Unis par un contribuable ressortissant américain, mais reconnu comme résident français dont les revenus devaient être déclarés alors même qu'ils seraient exonérés en vertu d'une convention fiscale tendant à éviter les doubles impositions⁵⁴⁴, la dissimulation de sommes sujettes à l'impôt lorsque le prévenu souscrit des déclarations minorées sans mention de revenus imposables en invoquant une domiciliation fiscale à l'étranger (situation dans laquelle la Cour de cassation rappelle que les juridictions répressives saisies de poursuites pour fraude fiscale sont compétentes pour apprécier au regard des éléments de l'espèce la qualité de résident fiscal français du prévenu)⁵⁴⁵. En matière d'impôt sur les sociétés, la dissimulation peut se traduire par la souscription de déclarations d'impôt sur les sociétés minorées à raison, notamment, de l'omission de recettes et de la déduction de dépenses personnelles du gérant et de charges non justifiées⁵⁴⁶ ou encore la soustraction à l'impôt sur les sociétés par la comptabilisation en charges du loyer d'un appartement utilisé à titre personnel par le dirigeant de fait de la société⁵⁴⁷.

225. Ainsi, la dissimulation peut se réaliser malgré le dépôt d'une déclaration notamment lorsque cette déclaration ne fait pas apparaître la totalité des sommes ou des éléments nécessaires à l'établissement de l'assiette qui devraient être indiqués qu'il y ait omission de tout ou partie de cette somme⁵⁴⁸ comme la déclaration minorée de TVA

543 Cass. crim., 16 mai 2001, n°00-82.649

544 Cass. crim., 10 juin 1992, n°90-86.666

545 Cass. crim., 1er mars 2000, n°98-86.405 : Bull. crim. 2000 n° 100 p. 300 ; Cass. crim., 10 juin 1991, n°90-83.747

546 Cass. crim., 22 janvier 2003, n°02-83.051

547 Cass. crim., 30 novembre 2005, n°04-87.149

548 Cass. crim., 5 décembre 2012, n°11-88.363 ; Cass. crim., 10 octobre 2012, n°11-87.292 ; Cass. crim., 16 mai 2012, n°11-84.539 ; Cass. crim., 30 juin 2010, n°09-86.249 ; Cass. crim., 10 juillet 1997, n°96-83.507 ; Cass. crim., 10 octobre 1996, n°95-83.113

et de bénéfiques industriels et commerciaux⁵⁴⁹. Il peut également s'agir d'un contribuable qui prétend au bénéfice d'un régime fiscal non applicable⁵⁵⁰. La dissimulation peut également s'illustrer en déguisant une opération juridique sous la forme d'une autre⁵⁵¹.

226. L'organisation d'insolvabilité et autres manœuvres tendant à mettre obstacle au recouvrement de l'impôt constitue une forme de fraude répandue. L'organisation de l'insolvabilité consiste pour le redevable de l'impôt ou son dirigeant s'agissant d'une personne morale telle une société, à diminuer l'actif ou augmenter le passif de son patrimoine dans des proportions suffisantes au moyen d'opérations réelles ou fictives dans le but de s'installer dans une situation où celui-ci est dans l'impossibilité de s'acquitter, même au moyen de mesures de recouvrement offensives, de sa dette fiscale. Celle-ci suppose que le débiteur a, par un ensemble de mesures, soustrait ou tenté de soustraire ses biens 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. C'est le plus souvent une infraction dite complexe, c'est-à-dire qu'elle suppose l'existence de plusieurs faits commis par le contribuable qui s'enchaînent les uns avec les autres. C'est-à-dire que l'organisation de l'insolvabilité doit être frauduleuse et être accomplie sciemment et en vue de se soustraire au paiement de l'impôt à l'image du dol. Ainsi, l'article 1741 du Code général des impôts ne punit pas seulement un ou plusieurs actes déterminés, mais sanctionne une organisation qui crée le lien intellectuel reliant des actes, apparemment isolés, mais accomplis dans un seul but qui est la mise hors d'atteinte du patrimoine, constitutifs d'une infraction unique. Cependant, même si l'infraction s'exécute selon un plan de fraude, il n'en demeure pas moins qu'elle reste un délit instantané c'est-à-dire qui se commet en un trait de temps. Dès lors, le point de départ de la prescription se situe à la date du dernier agissement qui consomme l'infraction⁵⁵². Cependant l'insolvabilité peut s'illustrer par un acte unique caractérisant

549 Cass. crim., 16 janvier 2013, n°12-81.496

550 Cass. crim., 22 octobre 2008, n°07-88.134

551 Cass. crim., 19 mars 1979, n°78-92.575 ; Cass. crim., 5 décembre 1996, n°95-85.319

552 CA Paris, 16 mai 1990

celle-ci⁵⁵³. Ce délit est difficile à démontrer en raison de l'analyse qui peut être faite de la nature des actes de disposition. Les éléments de preuve permettant d'envisager des poursuites peuvent être les suivants tels que la dispersion du patrimoine par cession, à titre gratuit, au profit de proches, la cession de créances sans contrepartie réelle, l'endossement successif d'effets de commerce aboutissant à créer une insolvabilité constante, la vente fictive, donation ou apport à des sociétés créées pour la circonstance, la résidence ou l'exercice de la profession dans des locaux d'emprunt, le changement de régime matrimonial, les biens professionnels exclusivement détenus en crédit-bail ou en leasing. On recense également des manœuvres tendant à faire obstacle au recouvrement tel que le détournement d'objets saisis de grande valeur ou l'utilisation de comptes bancaires d'emprunt pour l'encaissement de recettes. Il convient d'observer qu'à raison du faible nombre de décisions judiciaires, il est délicat de dresser une liste exhaustive des agissements assurant le succès d'une telle action pénale. Toutefois, à titre d'exemple, on peut citer le président d'une association qui a procédé à la dissolution de celle-ci et transmis son patrimoine à une association créée pour la circonstance avant l'engagement du contrôle et dans le mois suivant des visites domiciliaires au cours desquelles avait été découvert un document révélant l'existence de dons dont le contribuable était conscient du risque de taxation. Les juges du fond ont retenu que le contribuable était parfaitement conscient des risques de taxation encourus par l'association à la suite des révélations des dons, ainsi que le fait apparaitre un document saisi lors de visites domiciliaires et qu'il s'est ainsi livré à des manœuvres mettant obstacle au recouvrement de l'impôt⁵⁵⁴. Il n'est pas requis que le recouvrement soit définitivement rendu impossible⁵⁵⁵.

227. La procédure pénale est engagée sur plainte par la direction locale chargée du recouvrement de l'impôt. L'engagement des poursuites correctionnelles ne fait

553 Cass. crim., 28 octobre 1985

554 Cass. crim., 5 juin 2002, n°00-87.901

555 Cass. crim., 17 avril 1989, n°88-81.189 : Bull. crim. 1989 n° 156 p. 407

évidemment pas obstacle à l'exercice de l'action en recouvrement propre aux comptables dès lors que les deux actions n'ont pas le même objet.

228. Le législateur a souhaité manifestement viser les moyens qui consistent à exploiter des particularités techniques de la loi fiscale pour aboutir à la soustraction à l'établissement ou au paiement de l'impôt. La Cour de cassation a ainsi, pour déclarer le gérant d'une société coupable de fraude fiscale, retenu l'existence d'un montage élaboré permettant par le biais de conventions financières passées entre plusieurs sociétés d'éluider la taxe sur la valeur ajoutée. En l'espèce, il s'agissait d'une société qui avait facturé au nom et pour le compte d'une société étrangère qui détenait la quasi-totalité de son capital des prestations d'assistance à une société. Cette dernière avait récupéré la TVA acquittée, mais la TVA collectée par la société qui avait été pourtant comptabilisée n'avait pas été déclarée⁵⁵⁶. La Cour de cassation a également reconnu coupable de fraude fiscale le dirigeant d'une société qui avait comptabilisé des factures en sachant qu'elles ne correspondaient à aucune prestation effective afin de majorer ses charges et de diminuer corrélativement son bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés et déduit la TVA figurant sur les factures en cause du montant de TVA dont il était redevable⁵⁵⁷. Il en est de même, d'un dirigeant d'une société qui, pour augmenter fictivement ses charges et se constituer des crédits de TVA fictifs, a systématiquement recouru à des facturiers de complaisance⁵⁵⁸. La Cour de cassation a également condamné la dirigeante d'une société qui avait constitué une société sous forme civile afin de masquer son caractère commercial dans le but d'échapper aux règles comptables propres aux entreprises commerciales qui lui faisaient obligation d'enregistrer et de déclarer toutes les créances acquises (principe de la comptabilité commerciale) au lieu des seules recettes encaissées⁵⁵⁹ (à l'image, au cas présent, des bénéfices non commerciaux). Dans une autre affaire, les juges du fond ont notamment relevé que l'activité d'une société

556 Cass. crim., 30 mai 2001, n°00-86.897

557 Cass. crim., 27 octobre 1999, n°98-85.189

558 Cass. crim., 11 mai 2000, n°99-83.378

559 Cass. crim., 24 octobre 2001, n°01-80.243

avait été démembrée sans finalité économique réelle, dans le but de faire assumer partiellement son activité par des sociétés, constituées sous forme de sociétés de personnes, aux seules fins d'imputer les déficits générés par elles sur les revenus personnels du dirigeant⁵⁶⁰.

229. Par ailleurs, la Cour de cassation sanctionne les manœuvres tendant à permettre à une société d'échapper à toute imposition en France sous couvert de l'exercice d'une activité à l'étranger. Il en est ainsi d'un dirigeant d'un établissement stable situé en France d'une société de droit britannique, dont le siège est établi à Gibraltar, qui avait tenté d'échapper à l'impôt sur les sociétés. Dans cette affaire, les juges énoncent que la société développait une activité en France, sous couvert de l'exercice à titre individuel par le contribuable d'une profession de consultant assurant la prospection de la clientèle, qu'ils retiennent que la société avait mis gratuitement à sa disposition un logement, dont l'adresse figurait sur la brochure de présentation de la société, pour adresser les demandes de renseignements, qu'il recevait des règlements, négociait les contrats pour le compte de la société, la représentait auprès des banques, du personnel et des tiers et approuvait ses comptes avant leur publication⁵⁶¹. Dans une autre espèce, les juges ont relevé qu'une société libanaise disposait en France d'un établissement stable domicilié à Paris, dans les locaux d'une autre société, à partir duquel elle a déployé une activité économique complète d'achat et de vente imposable à l'impôt sur les sociétés⁵⁶². La Cour de cassation a également considéré que le délit de fraude fiscale était caractérisé par l'exercice par un ressortissant italien d'une activité de commissionnaire en viandes à partir d'un établissement stable en France, sans jamais n'avoir procédé à aucune déclaration fiscale en France ou en Italie⁵⁶³.

560 Cass. crim., 4 octobre 2000, n°99-84.021

561 Cass. crim., 14 mai 2003, n°02-85.667

562 Cass. crim., n°8 octobre 2003, n°02-86.546 ; Cass. crim., 5 mai 2004, n°03-85.722

563 Cass. crim., 26 janvier 2005, n°03-87.253

230. Ainsi, la doctrine administrative⁵⁶⁴ souligne que « le caractère délibéré du manquement résulte de l'ensemble des éléments de fait de nature à établir que les erreurs, inexactitudes ou omissions commises par le contribuable n'ont pu l'être de bonne foi. Il s'apprécie donc en fonction des circonstances propres à chaque affaire. Dès lors qu'il procède de l'accomplissement conscient d'une infraction, le manquement délibéré est suffisamment établi chaque fois que le service est en mesure de démontrer que l'intéressé a nécessairement eu connaissance des faits ou des situations qui motivent les rehaussements. Le caractère délibéré du manquement peut également être considéré comme établi, chaque fois que le rehaussement porte sur une question de principe ayant déjà fait l'objet, à l'encontre du contribuable, d'une décision administrative non contestée par l'intéressé ou ayant acquis l'autorité de la chose jugée ».

§ 2. L'ÉLÉMENT INTENTIONNEL DE LA FRAUDE FISCALE MAIS ÉGALEMENT DES MANQUEMENTS DÉLIBÉRÉS

231. L'élément intentionnel est également désigné par élément moral. Pour que le délit général de fraude fiscale défini à l'article 1741 du Code général des impôts soit constitué, il faut, en outre, que la soustraction à l'établissement ou au paiement de l'impôt (élément matériel) soit intentionnelle, c'est-à-dire que l'auteur de l'infraction ait été animé par une volonté de fraude sans contrainte⁵⁶⁵ ou force majeure⁵⁶⁶. Soulignons à ce stade que l'élément intentionnel est la condition significative qui distingue les manquements graves et répétés visés par l'article L. 267 du LPF de la fraude visée par l'article 1745 du CGI. En effet, il est opportun de rappeler ici que le premier de ces textes ne nécessite pas, s'agissant des manquements graves et répétés, la démonstration du caractère intentionnel du contribuable c'est-à-dire la mise en évidence de sa mauvaise foi sanctionnée le cas échéant par la majoration de 40% prévu en cas de manquement délibéré prévu à l'article 1729 b du CGI. Néanmoins, comme nous l'avons vu précédemment le caractère délibéré est quasi-systématiquement présent.

564 BOI-CF-INF-10-20-20-20120912 n°40

565 C. pén., art. 122-2

566 Cass. crim., 16 juin 1999, n°98-82.916

232. Aux termes de l'article L. 227 du LPF⁵⁶⁷, il appartient au Ministère public et à l'Administration fiscale d'apporter la preuve du caractère intentionnel de la soustraction à l'impôt. Il appartient au juge répressif de s'assurer de l'existence de l'élément intentionnel de l'infraction même si cet élément peut se déduire des constatations rapportées⁵⁶⁸. Toutefois, cette carence reste rare et le cas échéant la plupart du temps sanctionnée.

233. D'autre part, il n'y a pas de délit de fraude fiscale si la preuve n'est pas apportée que le contribuable a eu connaissance et conscience qu'il accomplissait un acte illicite. En conséquence, l'administration doit démontrer que le contribuable s'est livré à des agissements animés par une volonté délibérée de soustraction à l'impôt et qu'il a cherché à la tromper en évitant, par exemple, qu'elle soit exactement informée de l'existence et de l'importance de ses revenus ou de ses recettes taxables, ou bien de sa situation de fortune s'il s'agit de faire obstacle au recouvrement. Il convient, toutefois, de préciser que l'élément intentionnel est suffisamment caractérisé par la preuve de l'intention frauduleuse, sans qu'il soit nécessaire de démontrer l'existence de manœuvres frauduleuses telles que celles visées, en matière d'escroquerie, par l'article L. 313-1 du Code pénal ou celles visées par l'article 1729 du Code général des impôts⁵⁶⁹.

234. S'agissant des dirigeants de sociétés, leur responsabilité repose sur une présomption pénale affirmée dès lors que la preuve de leur intention est confortée par l'obligation qui leur est faite de veiller personnellement et constamment au respect, par la personne morale qu'ils dirigent, de ses obligations fiscales et par la caractérisation systématique du caractère délibéré du manquement en cas d'irrégularité à l'exception d'une délégation de pouvoirs avérée. L'administration doit ainsi faire la preuve que

567 LPF, art. L.227 : Au cas de poursuites pénales tendant à l'application des articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts mentionnés par ces articles.

568 Cass. crim., 2 avril 1979, n°78-92.534 : Bull. crim. n° 130 p. 367

569 Cass. crim., 13 juin 1988, n°86-94.477 ; Cass. crim., 18 mai 1992, n°90-85.396 ; Cass. crim., 6 décembre 1993, n°93-80.803

l'omission constatée a été volontaire. Aux termes de l'article L. 229 du LPF⁵⁷⁰, les plaintes sont déposées par le service sans qu'il y ait lieu de mettre, au préalable, le contribuable en demeure de régulariser sa situation. La Cour de cassation a également indiqué que l'omission volontaire de toute déclaration, en l'absence même de mise en demeure de la part des services fiscaux, suffit à caractériser le délit de fraude fiscale visé par l'article 1741 du Code général des impôts⁵⁷¹. Toutefois, la preuve du caractère volontaire de l'omission de déclaration sera grandement facilitée s'il est établi que l'intéressé connaissait l'étendue de ses obligations déclaratives et, au surplus, si après avoir été mis en demeure d'y satisfaire, il a persisté dans son abstention. Dès lors, l'attention du service est appelée sur l'intérêt que présente, au plan pénal, les dossiers dans lesquels des relances ont régulièrement été effectuées tant en matière d'impôt sur le revenu, de revenus catégoriels (BIC, BNC ou BA par exemple), et d'impôt sur les sociétés (où l'envoi d'une mise en demeure est la préalable obligatoire à l'application d'une procédure d'imposition d'office), et également en matière de TVA.

235. La Cour de cassation a ainsi considéré que l'élément intentionnel des infractions reprochées au prévenu était caractérisé par la répétition des omissions de déclaration et l'absence de suite donnée aux mises en demeure des services fiscaux⁵⁷². Dans une autre espèce, les juges ont relevé que la persistance du prévenu à ne pas souscrire les déclarations qu'il lui appartenait d'établir soit à titre personnel, soit en sa qualité de gérant d'une EURL, nonobstant les multiples mises en demeure qui lui avaient été adressées par le service, suffisait à caractériser l'élément intentionnel de l'infraction⁵⁷³. Il a également été jugé que l'absence de régularisation d'une situation de carence déclarative au mépris de mises en demeure était révélatrice d'une intention évidente de

570 LPF, art. L229 : Les plaintes sont déposées par le service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt sans qu'il y ait lieu de mettre, au préalable, le contribuable en demeure de régulariser sa situation.

Toutefois, les plaintes présentant un lien de connexité peuvent être déposées par un seul des services mentionnés au premier alinéa, compétent pour le dépôt de l'une de ces plaintes.

571 Cass. crim., 22 janvier 1998, n°96-85.542

572 Cass. crim., 8 octobre 1998, n°97-80404

573 Cass. crim., 21 février 2001, n°00-83.634

frauder⁵⁷⁴. De même, les juges ont estimé qu'un prévenu ne pouvait ignorer les conséquences de ses omissions volontaires, après avoir relevé qu'il n'avait pas donné suite aux mises en demeure de déposer une déclaration d'ensemble des revenus ni aux demandes d'explication de l'administration concernant les mouvements de fonds sur ses comptes bancaires⁵⁷⁵.

236. La preuve du caractère volontaire de l'omission de déclaration peut également résulter d'un ensemble de circonstances propres à chaque affaire. Ainsi a été reconnu coupable de fraude fiscale un médecin qui, volontairement, n'avait souscrit aucune déclaration de revenus, pensant que ces obligations avaient été remplies par la société de moyens à laquelle il participait alors même qu'il avait négligé de répondre aux convocations et aux demandes de production de pièces qui lui avaient été adressées par le service⁵⁷⁶. Les juges ont considéré dans une autre affaire qu'un contribuable avait sciemment commis les infractions relevées, compte tenu, notamment, de son inertie face aux mises en demeure de l'administration, et alors qu'il avait auparavant rempli ses obligations⁵⁷⁷. La répétition des carences déclaratives dont il est opportun de rappeler la proximité avec les manquements graves et répétés de l'article L. 267 du LPF et l'existence d'antécédents fiscaux ou pénaux ont également été retenus pour caractériser l'intention délictueuse en soulignant que l'intention frauduleuse du prévenu résulte de la constance de celui-ci dans le non-respect de l'ensemble de ses obligations déclaratives, bien qu'il ait fait l'objet depuis 1981 de contrôles fiscaux successifs ayant abouti à la sanction de carences similaires et qu'il ait déjà été condamné pour des faits identiques en mars 1990 et mars 1994⁵⁷⁸ et également dans une autre affaire où le juge répressif a retenu que les prévenus se sauraient arguer de leur bonne foi, eu égard à la répétition systématique de leurs errements pendant plusieurs années consécutives, en dépit des redressements

574 Cass. crim., 30 octobre 2002, n°02-80.207

575 Cass. crim., 13 mars 2002, n°01-82.170

576 Cass. crim., 23 avril 1990, n°89-82.806

577 Cass. crim., 16 mai 2001, n°00-84.890

578 Cass. crim., 26 février 1998, n°96-86.224

dont ils ont déjà fait l'objet⁵⁷⁹. La Cour de cassation a également estimé que le bénéfice de la candeur ne pouvait être retenu dès lors que le prévenu n'était pas novice en matière d'irrégularités fiscales⁵⁸⁰.

237. Par ailleurs, la Cour de cassation a considéré que s'était volontairement soustrait à toutes ses obligations, l'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 livrer⁵⁸¹. Dans une autre espèce, les juges ont relevé qu'un procès-verbal d'opposition à contrôle fiscal avait été dressé devant le refus des dirigeants de la société de permettre l'accès aux documents comptables, que les rendez-vous fixés n'avaient pas été honorés et que les courriers recommandés n'avaient pas été retirés⁵⁸².

238. Le délit est également établi, notamment dans son élément intentionnel, lorsqu'une société n'a pas respecté, ses obligations fiscales en ne faisant, aucune déclaration d'existence⁵⁸³ ou lorsqu'une société de droit étranger a déployé en France une activité économique occulte⁵⁸⁴. Comme il a également été jugé qu'un contribuable ne pouvait se croire dispensé de souscrire ses déclarations de résultats au motif avancé 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'impôt⁵⁸⁵. Le délit est également établi dans son élément intentionnel lorsque sous couvert d'une association à but non lucratif le prévenu a exploité un terrain de camping⁵⁸⁶, ou a exercé une activité commerciale (en l'occurrence la vente d'un journal) procurant des bénéfices

579 Cass. crim., 3 juin 2004, n°03-85.125

580 Cass. crim., 7 mai 1998, n°97-82.463

581 Cass. crim., 7 mars 1988, n°87-81.993

582 Cass. crim., 26 février 1998, n°96-86.224

583 Cass. crim., 26 février 1998, n°96-86.224

584 Cass. crim., 8 octobre 2003, n°02-86.546

585 Cass. crim., 10 octobre 1983 (Décision attaquée : CA Riom ch. corr., 7 juillet 1982)

586 Cass. crim., 3 janvier 1983 (Décision attaquée : CA Aix-en-Provence ch. corr., 8 décembre 1981)

dont une partie importante a servi, par l'intermédiaire de prête-noms, à des acquisitions mobilières ou immobilières occultes⁵⁸⁷. En définitive, la preuve de l'intentionnalité de l'omission de déclaration résultera généralement d'un faisceau d'éléments où dans une espèce les juges ont relevé l'état de récidive légale dans lequel se trouvait le prévenu, sa large expérience professionnelle, ainsi que l'absence de suite donnée aux mises en demeure⁵⁸⁸.

239. Comme l'omission de déclaration, la dissimulation de sommes sujettes à l'impôt doit être volontaire. Le défaut de déclaration et la dissimulation de sommes sujettes à l'impôt forment la quasi-totalité des affaires pour lesquelles est saisie la Cour de cassation. Des éléments sont de nature à étayer ou à conforter, c'est-à-dire en présence de circonstances aggravantes, la démonstration du caractère volontaire des dissimulations. Tel est le cas lorsque la compétence professionnelle et le niveau intellectuel du prévenu sont avérés⁵⁸⁹, en fonction du cursus universitaire spécialisé en droit⁵⁹⁰, compte tenu de la profession du prévenu selon qu'il soit expert-comptable et/ou commissaire aux comptes⁵⁹¹, conseil juridique et fiscal⁵⁹², avocat⁵⁹³, professionnel de l'immobilier dont l'importance des réalisations démontre son envergure sur la place de Paris et également technicien du droit averti en sa qualité de docteur en droit et docteur en sciences économiques⁵⁹⁴.

240. La démonstration du caractère volontaire des dissimulations est susceptible de se retrouver lorsque le prévenu fiscalement domicilié à une adresse correspondant à une boîte postale alors qu'il n'a pas contesté à l'audience avoir eu à sa disposition deux immeubles et ayant souscrit des abonnements téléphoniques et électriques sous des

587 Cass .crim., 25 juin 1990, n°88-83.420

588 Cass. crim., 24 novembre 1999, n°98-84.461

589 Cass. crim., 7 novembre 2001, n°01-81.741

590 Cass. crim., 19 mars 2003, n°02-82.694

591 Cass. crim., 18 octobre 2000, n°00-80.628 ; Cass. crim., 13 février 2002, n°01-82.468

592 Cass. crim., 14 mai 1998, n°97-81.944

593 Cass. crim., 14 mai 2003, n°02-84.166

594 Cass. crim., 7 février 2001, n°00-82.600

noms parfaitement fictifs⁵⁹⁵, ou des anomalies affectant la comptabilité commerciale sur plusieurs exercices comptables dès lors qu'elles n'auraient pas dû échapper au contribuable, qui, de surcroît, était assisté d'un expert-comptable⁵⁹⁶.

241. Les juges ont également condamné le prévenu qui connaissait l'existence de la fraude dont il était, comme actionnaire majoritaire, le principal bénéficiaire dès lors que l'inexactitude des déclarations de chiffre d'affaires avait été signalée au prévenu par un comptable, qu'ayant signé et présenté aux assemblées générales les bilans et les comptes de résultats de la société, le prévenu ne pouvait pas ne pas avoir remarqué que le montant de la TVA payée ne correspondait pas à celui du chiffre d'affaires réalisé et que le commissaire aux comptes avait refusé de certifier le bilan d'un des exercices et avait demandé la rectification du poste « impôts et taxes »⁵⁹⁷. Les dissimulations pratiquées dans de fortes proportions et de manière quasi systématique établissent le caractère délibéré des agissements, les comptables de la société et les commissaires aux comptes ayant précisé que le prévenu avait été informé de ses obligations fiscales et du caractère délictueux de ses agissements⁵⁹⁸. Il en est de même face à l'importance des dissimulations opérées par le prévenu qui caractérise le caractère volontaire de ces dissimulations⁵⁹⁹. De même en matière de rétention de TVA résultant d'un comportement réfléchi et délibéré en dépit des avertissements de son cabinet comptable lequel ne s'était pas traduit par des régularisations de la part du dirigeant⁶⁰⁰. Le caractère volontaire des dissimulations est également avéré dès lors que les recettes professionnelles ont été encaissées par le contribuable par l'intermédiaire de comptes bancaires de tiers, en présence d'antécédents fiscaux qui se sont manifestés par des rectifications de nature équivalente comme des minorations de chiffre d'affaires ou de

595 Cass. crim., 30 octobre 2002, n°01-85.617

596 Cass. crim., 8 février 1988, n°86-96.707

597 Cass. crim., 24 août 1981

598 Cass. crim., 6 septembre 2000, n°99-87.220

599 Cass. crim., 3 octobre 1974

600 Cass. crim., 24 mars 2004, n°03-83.509

TVA⁶⁰¹ et particulièrement en matière de TVA lorsque les recettes encaissées apparaissent sur les relevés bancaires et que la dette figure au passif du bilan sont autant d'éléments également retenus par les juges pour caractériser l'intentionnalité de la fraude dès lors qu'il est relevé que le prévenu ne pouvait ignorer le montant global des encaissements résultant de ses relevés bancaires ni même celui de la taxe détournée pour être affectée à la trésorerie de l'entreprise, dès lors que la dette fiscale en résultant figure au passif du bilan⁶⁰². Il en est de même lorsque la comptabilité retrace avec exactitude la TVA brute exigible⁶⁰³.

601 Cass. crim., 14 mai 2003, n°02-84.166 ; Cass. crim., 21 juin 2000, n°99-83.390

602 Cass. crim., 21 juin 2000, n°99-83.390

603 Cass. crim., 19 mai 2005, n°04-86.851

242. Les manquements et l'intentionnalité du dirigeant forment le fil conducteur de la « responsabilité pécuniaire » du dirigeant soit du fait des manquements graves et répétés (LPF, art. L 267) soit de son comportement frauduleux (CGI, art. 1745). Au regard de ce qui a été développé précédemment, il nous apparaît que la proximité qui lie solidarité et responsabilité fiscale motive une solidarité du dirigeant au passif fiscal sous forme de sanction administrative (et non plus comme sanction judiciaire telle qu'elle est conçue aujourd'hui). Cette solidarité ne constitue pas en soit une sanction telle que nous la rencontrons lorsqu'elle s'applique sous forme d'amendes fiscales ou de majorations. La solidarité doit accompagner la sanction fiscale lorsque celle-ci est conçue et motivée pour sanctionner les manquements délibérés (graves, répétés ou frauduleux) du dirigeant. Car désormais il faut bien accepter et souligner que le droit fiscal use des griefs que l'Administration fiscale exprime à l'encontre du dirigeant, organe de direction et de représentation, pour appliquer, selon les cas qui nous intéressent, soit la majoration pour manquement délibéré (CGI, art. 1729 a) soit la majoration pour défaut de déclaration après mise en demeure (CGI, art. 1728 b) voire activité occulte (CGI, art. 1728 c).

243. L'infliction d'une telle majoration pose le préalable de l'intentionnalité du dirigeant à éluder l'impôt. Soit il s'agit de la majoration pour manquement délibéré alors l'administration se situe dans une procédure typiquement contradictoire telle qu'une procédure de rectification contradictoire. C'est-à-dire qu'à l'occasion de l'exercice de son droit de reprise, le fisc relève des omissions ou inexactitudes dont le dirigeant est à l'origine. La majoration pour manquement délibéré peut trouver à s'appliquer dès lors que l'administration est dans la capacité de motiver tant l'élément intentionnel que matériel du manquement. Nous sommes alors dans l'ombre de la fraude fiscale. A vrai dire, ce qui distingue le dossier « éligible » à une plainte pour fraude fiscale d'un dossier où la majoration pour manquements délibérés est appliquée réside exclusivement dans la discrétion de l'Administration fiscale (et, il faut aussi le souligner l'avis de la CIF). On rappelle d'ailleurs que les dispositions relative à la fraude fiscale prévue à l'article 1741 du CGI fixe au dixième de la somme imposable ou à 153 € le plancher d'application des poursuites pour le délit de fraude fiscale. Si ce n'est alors pour accompagner l'infliction de la majoration pour manquement délibéré, nous avançons l'idée d'une solidarité qui accompagnerait également

l'application de la majoration pour défaillance déclarative ou activité occulte. Ces deux cas sont d'ailleurs également « éligibles » à des poursuites pour fraude fiscale. En quant on sait que l'application de la majoration pour manquement délibéré ou défaut de déclaration après mise en demeure ou activité occulte est un préalable à d'éventuelles poursuites pénales (propositions de poursuites devant la Commission des Infractions Fiscales) alors il n'y a plus de doute à notre sens quant à l'intimité qui doit unir sanction administrative de ce type et solidarité du dirigeant de droit.

244. Les conditions de la solidarité du dirigeant sont établies. La solidarité devant le juge civil (LPF, art. L. 267) est particulièrement contraignante, confuse et aléatoire tant pour l'Administration fiscale dans l'exercice de son action que pour le dirigeant dans l'efficacité de ses recours.

245. Il faut préalablement resituer le contexte du législateur de 1980, on comprend en quoi ce texte s'inscrit parmi les mesures de lutte contre la fraude fiscale : il n'y avait pas grand-chose d'autres pour dissuader la fraude fiscale par interposition d'une personne morale (sauf peut-être la contrainte par corps depuis disparue). Nous sommes 14 ans après la grande loi de 1966 qui a réformé le droit des sociétés en profondeur détachant brutalement le droit des sociétés du droit civil. Les dispositions de l'article L.267 du LPF tente manifestement de concilier l'inconciliable : lutter contre la fraude fiscale par interposition mais ne pas porter atteinte à l'indépendance des patrimoines, désigner le dirigeant qui assure la direction effective pour ne pas créer une responsabilité automatique du dirigeant de droit, donner au juge de la responsabilité le soin de prononcer la solidarité pour ne pas renforcer les droits « exorbitants » du fisc. Et l'Administration fiscale a joué « le jeu » en quelque sorte en s'imposant une discipline en vue de conforter –osons le terme- une bonne conscience administrative à offrir aux contribuables des droits que la loi ne prévoyait pas telle que la contrainte de la démonstration de la diligence du comptable chargé du recouvrement.

246. Les conditions de la solidarité doivent alors être refondues. Or, tout est là, sous nos yeux, parmi les dispositions fiscales. Les manquements graves et répétés ou la fraude sont déjà sanctionnés par la procédure administrative. Les sanctions existent : majoration pour manquement délibéré, majoration pour défaillance déclarative ou majoration pour activité occulte intéresse directement le dirigeant puisque ces sanctions sont motivées par les griefs que l'administration porte à son encontre. Et lorsque l'on compare les motifs de ces majorations (sanctions administratives) avec les conditions de la solidarité du dirigeant telle qu'on l'a connaît avec les dispositions des articles L. 267 du LPF et 1745 du CGI, le parallèle est permis. La ressemblance est troublante. Ici, nous ne sommes pas dans la comparaison, nous sommes dans

la filiation. Combien de dossiers ayant fait l'objet d'une plainte pour fraude fiscale ont donné lieu préalablement ou potentiellement à l'infliction d'une des majorations pour manquement délibéré, défaillance déclarative ou activité occulte ? Tous⁶⁰⁴. Combien de dirigeants poursuivis par l'action en solidarité de l'article L. 267 du LPF satisfont à l'élément matériel et intentionnel qui caractérise les manquements délibérés ? Tous.

247. La solidarité n'est pas une mesure de recouvrement en soi mais le moyen d'ouvrir une nouvelle voie de recouvrement au moyen d'un mécanisme civil de désignation d'un coobligé auprès duquel le créancier pourra user des mêmes process pour garantir ou recouvrer sa créance. Il n'y a manifestement rien d'hasardeux à prévoir qu'un dirigeant, de droit bien sûr car le dirigeant de fait est un dirigeant marginal, puisse être solidaire au paiement du passif fiscal. Laissons à l'administration le soin d'engager son action auprès d'un dirigeant dont les agissements sont sanctionnés par l'application de la majoration pour manquement délibéré notamment⁶⁰⁵. Laissons également au dirigeant la faculté de discuter les manquements qui lui sont reprochés par l'administration devant le juge de l'impôt, seul, selon nous à disposer de la compétence, de l'expérience et de la légitimité à confirmer ou non une sanction administrative, préalable à la solidarité. Il reste toutefois à préciser l'étendue du passif fiscal sur lequel doit porter la solidarité. On se doute alors qu'une majoration est assise sur une assiette de droits supplémentaires ce qui circonscrit l'action en solidarité qui accompagnerait l'application d'une majoration pour manquements délibérés en particulier aux seuls passifs frappés par la sanction

⁶⁰⁴ Sur la question de la conformité à la Constitution du cumul des pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale v. les récentes décisions du Conseil constitutionnel : Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016 « Wildentstein » et Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016 « Cahuzac »

⁶⁰⁵ Sur la question de la conformité à la Constitution de la majoration pour manquement délibéré (ex majoration pour mauvaise foi) v. Décision n° 2010-103 QPC du 17 mars 2011 : « Considérant que la disposition contestée institue une sanction financière dont la nature est directement liée à celle de l'infraction ; que la loi a elle-même assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés ; que le juge décide, dans chaque cas, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de ne laisser à la charge du contribuable que des intérêts de retard s'il estime que l'administration n'établit pas que ce dernier se serait rendu coupable de manœuvres frauduleuses ni qu'il aurait agi de mauvaise foi ; qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ; que le taux de 40 % n'est pas manifestement disproportionné »

administrative. Autrement dit, il s'agit d'établir une solidarité du dirigeant exclusive de sa bonne foi.

248. Les écueils supportés par les actuels textes relatifs à la solidarité du dirigeant au passif fiscal encouragent au pragmatisme. Outre une restriction de son champ d'application aux seuls dirigeants de droit (c'est-à-dire au dirigeant légal ou statutaire pour reprendre la désignation consacrée par le Cour de cassation) dès lors qu'est constaté, au cours du délai de reprise, des manquements délibérés à l'origine du passif fiscal, une défaillance déclarative ou une activité occulte, sa solidarité au passif fiscal doit manifestement se concentrer sur les situations les plus graves. Ce qui signifie d'accorder cette voie de recouvrement en priorité aux situations à enjeux. Nos recherches nous ont amené à souligner tout d'abord un contexte propice à l'accroissement du passif fiscal mais qui n'est pas sans poser un certain nombre d'interrogations (chapitre 2). Dans ces situations comme dans toutes les autres, un passif fiscal irrécouvré en particulier est omniprésent. C'est celui-là même qui cristallise les comportements les plus fraudogènes. C'est également celui qui manifeste avec le plus d'évidence les manquements délibérés du dirigeant. Il s'agit de la taxe sur la valeur ajoutée –TVA- (chapitre 1). Au-delà, il s'agit de traiter la question du passif fiscal objet de la solidarité du dirigeant du passif fiscal.

249. Qu'il s'agisse de la solidarité prévue à l'article L. 267 du LPF ou de l'article 1745 du CGI, la solidarité prononcée par la juge de la responsabilité ou bien répressif, vise l'ensemble du passif fiscal non recouvré (section 1). Ainsi, dès lors que la solidarité est prononcée, le dirigeant devient coobligé de l'ensemble des dettes fiscales de la société sans distinction quant à la nature du passif fiscal ou des circonstances à l'origine du passif fiscal. Or, la place de la TVA, tant pour l'importance du passif fiscal non recouvré que pour son caractère propice à la fraude, nous amène sans doute à lui réserver un traitement particulier (section 2).

SECTION 1

TOUTES LES IMPOSITIONS ET PENALITES ?

250. Certes, les articles L.267 du LPF et 1745 du CGI n'ont ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur, ils produisent tout de même la même conséquence : la solidarité du dirigeant au passif fiscal, et plus précisément à l'ensemble du passif fiscal. Et ce passif fiscal est, dans la très grande majorité des cas comme dans le montant du passif fiscal, à la fois formé essentiellement voire exclusivement de la TVA.

§ 1. UN PASSIF FISCAL, UNE SOLIDARITE MAIS DEUX TEXTES (LPF, ART. L.267 ET CGI, ART. 1745)

251. Evoquons immédiatement les rares exceptions. Ainsi, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de l'article L.267 du LPF : les frais accessoires de garantie et de recouvrement, les créances régulièrement contestées avec sursis de paiement et constitution de garanties, les impositions non exigibles⁶⁰⁶ (notamment à la date du jugement d'ouverture d'une procédure collective⁶⁰⁷), les impositions relatives à un contrôle fiscal engagé postérieurement à l'ouverture de la procédure collective et visant une période antérieure, car le dirigeant n'est plus en mesure de se défendre dès lors qu'il n'est plus l'interlocuteur de l'Administration fiscale⁶⁰⁸. Il en est de même pour les

606 BO compt. publ. 1994, 95-74-A du 1er juin 1994, titre 3 chap. 3 n° 2 *anc.*

607 BO compt. publ. 1994, 95-74-A du 1er juin 1994, titre 3 chap.2 et chap. 3 n° 2 ; BOI-REC-SOLID-10-10-10 ; Doc. adm. 12 C 2251, 30 juin 1994, n° 28 *anc.* ; BOI-REC-SOLID-10-10-20 ; Doc. adm. 12 C 2252, 30 juin 1994, n° 12 *anc.*

608 Ce qui renvoie directement à la question de la direction effective et de l'étendue, en cours de procédure collective, des pouvoirs laissés au dirigeant de droit parallèlement à la mission de l'administrateur. Dans ce sens : Cass. com., 10 juillet 1989, n°87-19.589 : « Attendu que la Cour d'appel a condamné solidairement MM. Z... et X... au paiement de toutes sommes complémentaires qui pourraient être mises ultérieurement à la charge de la société ; Attendu qu'en statuant ainsi, alors que le dirigeant social ne peut être rendu responsable que du paiement d'impôts déjà dus par la société et dont le recouvrement a été rendu impossible par l'inobservation d'obligations fiscales et que les sommes pouvant être ultérieurement mises à la charge de la société ne sont pas encore dues et qu'on ignore nécessairement si le recouvrement en sera impossible, la Cour d'appel a violé le texte susvisé »

sommes visées par un dégrèvement intervenu en cours d'instance⁶⁰⁹. Enfin, et c'est le point sans doute majeur (notamment par rapport aux dispositions de l'article 1745 du CGI), les impositions régulièrement contestées (LPF, art. L. 277⁶¹⁰) avec demande de sursis de paiement n'entrent pas dans les prévisions de l'article L. 267 du LPF⁶¹¹.

252. Les dispositions de l'article L.267 du LPF ne distinguent pas selon que la société, la personne morale ou le groupement soit *in bonis* ou non. L'article 74 de la loi de finances pour 1980 vise à recouvrer « tous les impôts directs (principal et accessoires) pénalités et amendes fiscales assis au nom de la société, de la personne morale ou du groupement et recouverts par les comptables du Trésor⁶¹² » dès lors « qu'ils coïncident avec la période de gestion du dirigeant⁶¹³ ». Rappelons ici qu'avant la fusion de la Direction générale des impôts (DGI) et celle du Trésor (qui donnera naissance à la Direction générale des finances publiques- DGFIP), un partage des compétences attribuait d'une part au comptable du Trésor le recouvrement de l'impôt sur le revenu, des impôts directs locaux, de l'impôt sur les sociétés (dont l'IFA) et de la taxe sur les salaires et d'autre part

609 Cass. com., 25 mars 1991, n°88-20.162 : Bull. 1991 IV n° 118 p. 82 : « Attendu qu'en décidant que M. X... ne pouvait discuter la teneur des avis de mise en recouvrement notifiés au syndic de la liquidation des biens de la société et en omettant de tenir compte des dégrèvements intervenus, alors que M. X... était poursuivi en qualité de débiteur solidaire de la dette fiscale et qu'il était recevable à faire examiner si les motifs du dégrèvement ne conduisaient pas à apprécier, au regard de la seule dette fiscale subsistante, sa responsabilité dans les inobservances des obligations fiscales de la société et le lien entre ces inobservances et l'impossibilité de recouvrement, la Cour d'appel a violé le texte susvisé »

610 Le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge est autorisé, s'il en a expressément formulé la demande, à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités correspondante. Le sursis de paiement a ainsi pour effet de suspendre l'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été rendue sur la réclamation par l'administration ou le tribunal de première instance compétent, à savoir : après notification de la décision de l'administration : jusqu'à l'expiration du délai dont dispose le redevable pour saisir le tribunal compétent (tribunal administratif ou de grande instance selon le cas) ; ou en cas de poursuite du litige : jusqu'à notification du jugement de la juridiction saisie (TA ou TGI). Lorsque le redevable entend porter le litige devant la juridiction de première instance compétente et qu'il bénéficie du sursis de paiement, le service chargé de l'instruction de la requête en direction en informe le comptable chargé du recouvrement.

611 BOI REC SOLID 10 10 10, n°399

612 BO compt. publ. 1981, 81-102-A-3 du 9 juillet 1981 *anc.*

613 BOI-REC-SOLID-0-10-10 ; Doc. adm. DGI, 12 C 2251, n° 23 *anc.*

au comptable de la Direction générale des impôts le recouvrement et de la perception de tous les autres impôts et taxes et notamment la taxe sur la valeur ajoutée et les droits d'enregistrement. L'article L. 267 s'applique également aux impôts indirects⁶¹⁴. Initialement, la doctrine administrative du Trésor prévoyait d'aller rechercher également, au motif de la solidarité, tous les impôts pour lesquels les dirigeants sont solidairement responsables et de l'illustrer notamment lorsque « le dirigeant d'une société qui est solidairement tenu au paiement des impôts établis au nom de l'exploitant du fonds de commerce dont [elle] est propriétaire, si les conditions dans lesquelles l'exploitation a été donnée au contribuable paraissent constituer une manœuvre du dirigeant en vue de mettre la société hors d'état d'acquitter les impôts à la place du contribuable, lui-même insolvable »⁶¹⁵. Cette précision, formulée à l'époque par le Trésor, illustre la place réservée aux nouvelles dispositions introduites par la loi de finances pour 1980. La solidarité, telle que nous la connaissons au visa de l'article L. 267 du LPF, est une mesure à la fois de recouvrement et de lutte contre la fraude comme le rappelle encore récemment la Cour de cassation⁶¹⁶.

253. La Direction générale des impôts n'a d'ailleurs pas, à l'époque, de position divergente. Elle rappelle de façon évidente que « le texte [art.74 de la loi de finances pour 1980] est, à cet égard, d'une formulation presque identique à celle qu'adopte l'article 1724 ter du CGI. Il y a donc lieu de considérer qu'il concerne comme ce dernier toutes les sommes pouvant faire l'objet d'un avis de mise en recouvrement, les créances domaniales exceptées⁶¹⁷ ainsi que les sanctions administratives qui ne trouvent leur

614 COLLET M., Procédures fiscales, Puf, 2011, 339 p., n°474

615 idem

616 Cass. com., 29 novembre 2013, n°13-40.055 : en refusant de transmettre au Conseil constitutionnel, pour absence de caractère sérieux, la Cour de cassation rappelle que « les dispositions de l'article L.267 du LPF [...] ont pour but de, sous le contrôle du juge judiciaire, d'apprécier la responsabilité d'un dirigeant de société, solidairement avec cette dernière, au titre de manquements aux obligations fiscales et répondent ainsi à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale »

617 Car elles n'ont pas un caractère fiscal : v. BOI REC SOLID 10-10-10, n°399

origine dans une obligation fiscale⁶¹⁸ tel est le cas de l'amende prévue à l'article 1840 N *sexies* du CGI. Le texte s'applique non seulement au recouvrement des impositions et pénalités directement à la charge de la société, personne morale ou groupement, mais encore au recouvrement de celles dont il, ou elle, est tenu solidairement. Dans ce cas, l'action ne peut cependant être exercée que du chef de manœuvres frauduleuses, à l'exclusion de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales ayant rendu impossible le recouvrement (en effet, ces dernières ne peuvent être que le fait du redevable en titre) »⁶¹⁹.

254. Ainsi, la solidarité prononcée au visa des dispositions de l'article L. 267 du LPF invite le comptable chargé du recouvrement à exiger du juge de statuer quant à l'intégralité du passif fiscal, à savoir la totalité des impositions (sans que le juge dispose de la faculté de limiter le montant de la condamnation⁶²⁰) et pénalités⁶²¹, dues par la société, la personne morale ou le groupement c'est-à-dire droits et sanctions fiscales (amendes et majorations) inclus dès lors qu'il s'agit de dettes fiscales impayées non prescrites et non contestées ce que la doctrine actuelle souligne⁶²². Sont donc exclus les intérêts au taux légal⁶²³ ainsi que les frais accessoires⁶²⁴ tels que ceux demandés par l'Administration fiscale au titre des frais engagés pour la garantie ou le recouvrement des impositions dues. En effet, les dispositions de l'article L. 267 du LPF sont d'application stricte et ne visent que les impositions et pénalités dues par la société, la personne

618 CE, 4 décembre 1992, n°118311

619 BOI-REC-EVTS-30-30 ; BO compt. publ. 1981, 12 C 633681 du 25 août 1981 *anc.*

620 Cass. com., 11 janvier 2005, n°02-16.597, n°02-16.597 : Bull. civ., 2005 IV n°7 p.6

621 Cass. com., 7 décembre 1993, n°92-12.380 : Bull. 1993 IV, n° 97 (2), p. 66 : « Attendu que ce texte prend en considération le recouvrement de la totalité des impositions et des pénalités dues par la société »

622 BOI REC SOLID 10-10-10

623 Cass. com., 8 décembre 2009, n°09-65.001 : « Attendu qu'en statuant ainsi, alors que l'article L. 267 du livre des procédures fiscales ne vise que les impositions et les pénalités dues par la société, à l'exclusion des intérêts au taux légal, la Cour d'appel a violé le texte susvisé »

624 Cass. com., 9 mars 1993, n°90-19.565, Bull. 1993 IV n° 97 p. 66 : « Attendu qu'en statuant ainsi, alors que le texte précité qui, instituant une procédure particulière, est d'application stricte, ne vise que les impositions et les pénalités dues par la société, à l'exclusion des frais accessoires, la Cour d'appel a violé ce texte »

morale ou le groupement, à l'exclusion donc des frais accessoires. Dans le cadre d'une procédure collective, la mise en cause du dirigeant ne pourra être réclamée que pour les créances exigibles avant l'ouverture de la procédure collective et régulièrement déclarées au passif. On pense particulièrement à la taxe sur la valeur ajoutée⁶²⁵ dont le mécanisme qui lie à la fois TVA collectée et TVA déductible entre les mains du redevable légal a invité la Cour de cassation à préciser, opportunément, que lorsqu' « au moment du dépôt des déclarations de TVA litigieuses, la taxe correspondante n'avait pas encore été collectée auprès des clients de la société, et sans examiner par conséquent si cette circonstance ne faisait pas perdre à l'inobservation des obligations fiscales constatées son caractère de gravité, la Cour d'appel a méconnu les exigences du texte susvisé⁶²⁶ ». Les débats ont eu également à se prolonger s'agissant de la taxe relative à la formation professionnelle continue⁶²⁷ (CGI, art. 235 ter C) laquelle n'est pas visée par les

625 Cette précision peut paraître a priori évidente mais il faut rappeler qu'en matière fiscale le fait générateur de l'imposition peut ne pas coïncider avec son exigibilité. Tel est le cas en matière de taxe sur la valeur ajoutée à l'occasion de la réalisation de prestations de service (CGI, art. 269-1-a et 269-2-c). « Sont notamment exclues du champ d'application de l'article L. 267 du LPF les impositions correspondant à la période antérieure au jugement, dont le paiement accompagne normalement la souscription de la déclaration, quand la date de son dépôt tombe à une date postérieure au jugement (ex : taxe d'apprentissage, participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue ; TVA afférente à la déclaration récapitulative annuelle ou à la déclaration du mois précédant la date du jugement) ». Ainsi, l'ouverture d'une procédure collective interdit les paiements (C. com., art. L 621-24) de sorte qu'une déclaration mensuelle de TVA, dont le dépôt et le paiement interviennent postérieurement au jugement d'ouverture, ne doit pas être prise en compte parmi les inobservations visées par l'article L. 267 du LPF. Sur ce point : v. P. SERLOOTEN, Comment déterminer la faute du dirigeant social au titre de sa responsabilité fiscale au regard des spécificités du régime de collecte de la TVA ?, note sous Cass. com., 3 avril 2002, Bull. Joly Sociétés 2002, n°8 p.949

626 Cass. com., 4 juillet 2006, n°04-15.521 : Bull. 2006 IV n° 163 p. 177

627 En matière de taxe pour la formation professionnelle continue, une décision du 13 juin 2005 du TGI de Perpignan rappelle qu'il ne s'agit pas d'un impôt ou d'une taxe mais d'une somme perçue irrégulièrement et dont la restitution est demandée. Dès lors qu'il ne peut être établi (malgré la délivrance d'un avis de mise en recouvrement) que les sommes non recouvrées ont la nature d'impositions, l'action du comptable sur la base des dispositions de l'article L. 267 du LPF est inopérante. Dans ce sens : v. Cass. com., 8 décembre 2009, n°09-65.001. M. DOUAY (Jurisclasseur fasc 590) détaille les motifs qui amène à cette situation en soulignant que « l'Etat contrôle les organismes exerçant une activité de formation professionnelle (C. trav., art. L. 991-1-2). Les dépenses des organismes qui ne sont pas conformes à leur objet ou aux stipulations des

dispositions de l'article L. 267 du LPF dès lors que le texte s'intéresse aux impositions et pénalités et que sa mise en œuvre est d'une application stricte par le juge.

255. À ce titre, il appartient au comptable chargé du recouvrement compétent (désormais le chef du service comptable du service des impôts des entreprises) de déclarer les créances fiscales⁶²⁸ dans les deux mois qui suivent la publication du jugement d'ouverture de la procédure à peine de forclusion. En matière de fait générateur de l'impôt, il appartient au juge de le déterminer ainsi que l'assiette de l'impôt⁶²⁹. Comme le souligne un auteur⁶³⁰ sur ces questions, « l'Administration fiscale doit déclarer les créances munies d'un titre exécutoire et celles qui ont fait l'objet d'une contestation régulière »

256. Il en est d'ailleurs de même pour l'ensemble des impositions et pénalités dès lors que le dirigeant ne peut être condamné solidairement au paiement de sommes incluses dans le passif fiscal qui pourrait être mis ultérieurement à la charge de la société⁶³¹. On comprend qu'un dirigeant ne peut pas être tenu responsable que du paiement d'impositions et pénalités déjà dues et dont le recouvrement a été rendu impossible⁶³².

conventions conclues avec l'Etat donnent lieu à un reversement de ce dernier (C. trav., art. L. 991-7). Le recouvrement des sommes exigibles est poursuivi selon les modalités ainsi que sous les sûretés, garanties et sanctions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires (C. trav. art., L. 999-8). Cela étant, la délivrance d'un AMR, qui constitue une modalité de la mise en recouvrement, ne saurait donner lieu à un reversement de subventions accordées par l'Etat, la qualité d'imposition. Un arrêt du 8 décembre 2009 qui ne vise au demeurant pas la participation-formation, dans le dernier paragraphe de son dispositif, rappelle opportunément à cet égard que les dispositions de l'article L.267 sont d'application stricte, et ne visent que les impositions et pénalités.

628 Cass. com., 25 juin 2002, n°00-20.162

629 Cass. com., 15 novembre 2005, n°04-17.328

630 BETCH M., Le juge judiciaire et l'impôt, Litec, n°780

631 Cass. com., 10 juillet 1989, n°87-19.589 : « Attendu qu'en statuant ainsi, alors que le dirigeant social ne peut être rendu responsable que du paiement d'impôts déjà dus par la société et dont le recouvrement a été rendu impossible par l'inobservation d'obligations fiscales et que les sommes pouvant être ultérieurement mises à la charge de la société ne sont pas encore dues et qu'on ignore nécessairement si le recouvrement en sera impossible, la Cour d'appel a violé le texte susvisé »

632 Cass. com., 10 juillet 1989, n°87-19.589 : «Attendu que la Cour d'appel a condamné solidairement MM. Z... et X... au paiement de toutes sommes complémentaires qui pourraient

257. La solidarité au passif fiscal, prononcée par le juge répressif au visa des dispositions de l'article 1745 du CGI, vise en premier lieu les conséquences de la fraude (CGI, art. 1741 et s.) et donc les impositions et pénalités éludées au sens large : majorations, amendes et intérêt de retard⁶³³. Toutefois, les sommes sujettes à l'impôt ne se confondent pas avec celles formant l'assiette de l'impôt⁶³⁴. Dès lors, l'article 1741 du CGI s'applique toutes les fois où il y a dissimulation⁶³⁵ intentionnelle des éléments participant à la détermination de la base de calcul de l'imposition.

258. Dès lors que le juge prononce la solidarité, celle-ci vise les impositions fraudées ainsi que les pénalités et majorations qui les accompagnent⁶³⁶. À ce titre, le juge répressif n'est pas tenu de se prononcer préalablement à la condamnation à la solidarité sur le principe, l'existence, le montant ou l'exigibilité de la créance fiscale⁶³⁷ ou encore de déterminer les valeurs qui participent à la détermination de l'assiette de l'impôt⁶³⁸.

être mises ultérieurement à la charge de la société ; Attendu qu'en statuant ainsi, alors que le dirigeant social ne peut être rendu responsable que du paiement d'impôts déjà dus par la société et dont le recouvrement a été rendu impossible par l'inobservation d'obligations fiscales et que les sommes pouvant être ultérieurement mises à la charge de la société ne sont pas encore dues et qu'on ignore nécessairement si le recouvrement en sera impossible, la Cour d'appel a violé le texte susvisé »

633 Sur la question : v. S. DETRAZ, La nature de la solidarité de l'article 1745 du CGI, RJF 50/2012, p.551, § 6 et 7

634 Cass. crim., 27 novembre 1963 : Bull. 1963 p.705 n°334 ; Doc. adm. DGI, 13 N-4212, n° 5

635 Cette dissimulation vise ainsi le résultat, le chiffre d'affaires et ses éléments (charges et produits), le revenu net global imposable d'un foyer fiscal et ses éléments (charges déductibles des revenus bruts catégoriels, charges déductibles du revenu brut global et abattements), etc... v. Doc. adm. 13 N 4212 n°9

636 Cass. crim., 18 mars 1975 : Bull. 1975 p.226 n°80 ; Cass.crim., 18 novembre 1981, n°80-13.473 : « selon l'article 1745 du Code général des impôts, tous ceux qui font l'objet d'une condamnation définitive pour fraude fiscale peuvent être solidairement tenus avec le redevable légal de l'impôt fraudé au paiement de cet impôt et des pénalités fiscales y afférentes »

637 Cass. crim., 1er février 1996, n°95-83.536 ; Cass. crim., 1er mars 1996, n° 92-82.984 ; Cass. crim., 1er mars 2000, n° 98-87.885 ; Cass. crim., 22 mai 1979, n°78-11.782 : Bull. cass. n°171 ; Cass. crim., 26 avril 1984, n°83-10.955 : Bull. 1984 IV n° 139 ; Cass. crim., 3 novembre 1983 (Cour d'appel de Paris Chambre 9 , du 20 octobre 1982) ; Cass. crim., 8 décembre 1999, n°99-80.350 ; Cass. crim., 15 novembre 2000, n°00-81.166 ; Cass. crim., 19 mai 2004, n°03-83.952 ; Cass.crim., 30 octobre 2002, n°02-80.207

638 Cass. crim., 27 octobre 1980, n°79-94.981 : Bull. crim. N°274 ; Cass. crim., 25 juin 1979, n°78-92720 : Bull. crim. n°223 p. 607 ; Cass. crim., 30 mai 1983, n°82-92268 : Bull. crim. n° 161 ; Cass. crim., 29 juin 1987, n°84-94.871 : Bull. crim. 1987 n° 269 p. 732

Aussi, le juge pénal ne peut limiter les effets de la solidarité à une quote-part des impositions⁶³⁹ ou répartir le passif fiscal fraudé entre le redevable légal et le coobligé⁶⁴⁰. Ainsi, le juge pénal doit se prononcer sur la solidarité du dirigeant au passif fiscal fraudé (impositions fraudées, pénalités et majorations afférentes) sans en préciser le montant⁶⁴¹ et encore moins en condamnant le dirigeant au paiement des « droits éludés et les accessoires⁶⁴² », mais bien « solidairement tenu au paiement⁶⁴³ ». Cette décision

639 Cass. crim., 25 juin 1979, n° 78-92.720 : Bull. crim. n° 223 p. 607 : mais attendu que s'il était loisible aux juges du fond, en considération de la part que X avait prise dans le délit, de limiter à son égard la solidarité à une certaine proportion du montant des impôts éludés et des pénalités fiscales y afférentes devant être administrativement établis, la Cour d'appel ne pouvait, en revanche, sans méconnaître le principe ci-dessus rappelé, fixer elle-même le montant des sommes que la prévenue serait tenue de payer à ce titre ; que la cassation est encourue de ce chef » ; Cass. crim., 9 mars 2011, n° 09-86.568 : « Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué que M. X..., gérant de la société X..., condamné, du chef de fraude fiscale, pour avoir frauduleusement soustrait cette société à l'établissement ou au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et au paiement de l'impôt sur les sociétés, a été déclaré solidairement tenu, avec la société X..., redevable légal des impositions, au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes ; que les juges ont limité les effets de cette solidarité au tiers des droits, majorations et pénalités dus par ladite société ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, la Cour d'appel a méconnu le texte susvisé et le principe ci-dessus rappelé » ; Cass. crim., 19 novembre 1991, n°89-19.709 : Bull. crim 1991 IV n°351 p.243 ; Cass.crim., 24 mai 1982 (Cour d'appel Paris , du 29 avril 1981) ; Cass.crim., 9 mars 2011, n°09-86.568

640 Cass. crim., 19 novembre 1991, n°89-19.709 : Bull. 1991 IV n° 351 p. 243 : « l'imposition fraudée et les pénalités qui en constituent l'accessoire ne procèdent pas de la condamnation pénale et sont personnelles au redevable légal de l'impôt. « L'imposition fraudée, et les pénalités en constituant l'accessoire, ne procédaient pas de la condamnation pénale et étaient personnelles » suite à décision de la Cour d'appel qui "a infirmé le jugement ayant réparti par moitié la dette solidaire et a fixé la part de M. X... au quart de cette somme »

641 Cass. crim., 15 novembre 2000, n° 00-81.166 : « alors que les juges doivent spécifier la peine prononcée ainsi que le montant des réparations civiles ; que, dès lors, en se bornant à condamner le prévenu au paiement des impôts fraudés et des majorations et pénalités y afférentes, sans préciser le montant desdits impôts, majoration et pénalités, la Cour d'appel a prononcé une sanction indéterminée et violé le principe de légalité des délits et des peines » ; Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué que les juges du fond, après avoir condamné les prévenus pour fraude fiscale, les ont déclarés solidairement tenus avec la société Salomon «au paiement des impôts fraudés, et des majorations et pénalités y afférentes, dans les limites des faits visés à la prévention et retenus à la charge de chacun d'entre eux» ; Qu'en prononçant ainsi, et dès lors qu'il n'appartient pas au juge répressif, qui n'est pas le juge de l'impôt, de déterminer le montant des impôts fraudés, des majorations et des pénalités, la Cour d'appel a fait l'exacte application de l'article 1745 du Code général des impôts »

642 Cass. crim., 22 septembre 2004, n° 03-85.989 : « Attendu que le juge pénal n'est pas compétent pour condamner le contribuable au paiement de l'impôt éludé ; Attendu que,

est d'ailleurs sans conséquence sur la détermination des droits dus⁶⁴⁴. Et de rappeler que le juge pénal n'est pas compétent pour condamner le contribuable au paiement de l'impôt élué⁶⁴⁵ même si les juges disposent d'un pouvoir souverain de calculer, dans les limites de la demande de l'Administration fiscale, le montant des droits éludés⁶⁴⁶. C'est à bon droit qu'un arrêt qui a, par application de l'article 1745 du Code général des impôts, décidé qu'un prévenu serait tenu solidairement avec la société dont il était le président du conseil d'administration au paiement des impôts et taxes fraudés, ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes, s'est abstenu de préciser le montant des sommes pour lesquelles jouerait cette solidarité. Il n'appartenait pas en effet au juge répressif de rétablir les valeurs permettant de déterminer l'assiette de l'impôt, dont la fixation, ainsi que celle des majorations de droits et pénalités fiscales encourues relève, en fonction des infractions retenues, de la seule compétence de l'administration sous le contrôle du juge de l'impôt⁶⁴⁷.

259. Quand bien même le juge répressif est compétent pour statuer quant à l'assujettissement du prévenu au regard de la loi fiscale⁶⁴⁸, les décisions rendues par l'Administration fiscale ou le juge de l'impôt concernant l'assujettissement à l'impôt ne s'imposent pas au juge répressif. Celui-ci est en droit de condamner pour fraude fiscale visée à l'article 1741 du Code général des impôts et prononcer la solidarité prévue à l'article 1745 du même code la personne qui, pourtant, a été ou sera déchargée pour

statuant sur la demande de l'Administration fiscale, partie civile, l'arrêt a condamné la prévenue "à payer les droits éludés et les accessoires" ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, la Cour d'appel a méconnu le sens et la portée du texte susvisé et du principe ci-dessus rappelé ; »

643 Cass. crim., 17 juin 2009, n° 08-86.111

644 Cass. crim., 3 juin 2004, n°04-82.036 : Bull. crim. 2004 n° 150 p. 560 ; Cass. crim., 10 novembre 1999, n°98-82.643 ; Cass. crim., 16 novembre 2005, n°04-87.679 ; Cass. crim., 23 mars 2005, n°04-87.437

645 *ibid*

646 Cass. crim. 6 janvier 1987, n°85-90.631 : Bull. crim. 1987 n° 2 p. 2

647 Cass. crim., 27 octobre 1980, n°79-94.981 ; Cass. crim., 29 juin 1987, n° 84-9487, Bull. crim. 1987 n° 269 p. 732 ; Cass. crim., 30 mai 1983, n° 82-92.268 : Bull. crim. n° 161

648 Cass. crim., 3 janvier 1983 (Décision attaquée : Cour d'appel d'Aix-en-Provence Chambre correctionnelle, du 8 décembre 1981) ; Cass. crim., 5 décembre 2012, n°11-83.363 ; Cass. crim., 7 novembre 2012, n°11-87.930 ; Cass. crim., 25 janvier 2012, n°10-88.279 ; Cass. crim., 7 septembre 2011, n°10-87.152

tout ou partie de l'imposition mise à sa charge. Il est opportun de souligner que « le dégrèvement accordé par l'administration demeure sans effet sur l'existence du délit de fraude fiscale⁶⁴⁹ ». Mais deux récentes décisions du Conseil constitutionnel⁶⁵⁰ tempèrent cette situation en jugeant sur le fondement du principe de nécessité des peines, le Conseil constitutionnel a jugé qu'une sanction pénale pour fraude fiscale ne peut être appliquée à un contribuable qui, pour un motif de fond, a été définitivement jugé non redevable de l'impôt.

260. Que la solidarité du dirigeant soit prononcée sur le fondement des dispositions de l'article L.267 du LPF ou de l'article 1745 du CGI, celle-ci est prononcée sans détermination du passif. Outre les remarques et observations soulignées précédemment et qui motivent selon nous une réforme de la solidarité à commencer par une réforme de la procédure qui voit le dirigeant devenir coobligé à la dette fiscale, nous soulignons ici que la procédure actuelle vise *stricto sensu* à prononcer la solidarité au passif fiscal sans distinction pour le passif né des manquements ou fraude du dirigeant et le passif fiscal exigible dans sa globalité, régulier dans son principe et son montant et n'ayant aucune autre origine que l'impécuniosité de la société. C'est pourquoi, une procédure ouvrant la faculté à l'Administration fiscale de sanctionner administrativement le dirigeant dont les manquements délibérés (CGI, art. 1729) seraient notifiés ou à défaut de réaction suite à mise en demeure en cas de défaillance déclarative (CGI, art. 1728) présente l'avantage de cantonner la solidarité aux droits sujets à majoration.

§ 2. LE CAS PARTICULIER DES DETTES FISCALES (TVA ESSENTIELLEMENT) SOUS PLAN DE REGLEMENT

261. Depuis l'instruction du 6 décembre 1988⁶⁵¹ et l'instruction du 23 mars 1998⁶⁵² (toujours d'actualité⁶⁵³), dès lors qu'un plan de règlement est convenu entre le

649 Cass. crim., 28 novembre 1994, n°93-85.865

650 Sur la question de la conformité à la Constitution du cumul des pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale v. les récentes décisions du Conseil constitutionnel : Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016 « Wildentstein » et Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016 « Cahuzac »

651 BOI-REC-SOLID-10-10 ; BODGI 12-C-20-88 : Instr. 6 décembre 1988

652 BODGI 12 C-2-98 : Instr. 23 mars 1998 *anc.*

comptable chargé du recouvrement et le redevable (société, personne morale ou groupement), le comptable public qui accorde un plan de règlement à une société ne peut poursuivre son dirigeant en paiement solidaire de la dette à défaut de respect du plan que s'il l'a préalablement informé que dans une telle hypothèse il serait amené à engager sa responsabilité⁶⁵⁴. Il en est de même lorsque le dirigeant n'a pas apporté la garantie à laquelle il s'était engagé comme sa caution⁶⁵⁵. Ainsi, l'octroi de délais de paiement formalisé par la mise en place d'un plan de règlement est l'occasion pour le comptable chargé du recouvrement de préciser, par une mention spécifique qu'en cas de défaillance, le dirigeant, ainsi informé, est susceptible de voir sa responsabilité engagée. Dès lors que ce droit est d'origine doctrinale, il est dès lors d'application stricte ce qui en fait une condition de fond à la faculté postérieure ouverte au comptable de rechercher la solidarité d'un dirigeant dont la société se serait montrée défaillante dans l'accomplissement du plan de règlement⁶⁵⁶. En pratique, il concerne, compte tenu de son importance, essentiellement des dettes de TVA. Il est opportun de souligner qu'il ne faut pas confondre, tout particulièrement au regard des dispositions de l'article L. 267 du LPF, le plan de règlement avec un plan de redressement dont un reliquataire peut bénéficier dans le cadre d'une procédure collective. Le comptable public qui accepte les propositions de délais faites pour le règlement de la dette fiscale, lors de l'élaboration du plan de redressement d'une société, n'accorde pas à cette dernière un plan de règlement, au sens de l'instruction du 6 septembre 1988. Il n'est donc pas tenu d'informer formellement le dirigeant qu'il pourrait être ultérieurement poursuivi sur le

653 BOI-REC-SOLID-10-10-10

654 Cass. com., 25 février 2003, n° 00-12.070

655 Cass. com., 4 mai 1993, n° 91-15.046

656 Cass. com., 17 décembre 2002, n°01-02.490 : Bull. 2002 IV n° 198 p. 224 : « Ne justifie pas légalement sa décision une Cour d'appel qui, pour déclarer l'ancien dirigeant d'une société solidairement tenu au paiement des impositions dues par celle-ci, retient que le plan de règlement évoqué par ce dirigeant n'était pas versé aux débats son argumentation à cet égard ne pouvait être utilement développée, sans rechercher si ce plan de règlement ne pouvait résulter d'un accord verbal non contesté entre les parties, et si dans cette hypothèse, le dirigeant avait été informé formellement par le receveur qu'il pourrait être ultérieurement amené à le poursuivre pour l'imposition concernée par ce plan, sur le fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, à défaut de respect des engagements pris. »

fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales à défaut de respect des engagements de règlement pris⁶⁵⁷. Le plan de règlement qui doit faire l'objet d'une formalisation stricte est un élément essentiel de la phase de recouvrement amiable (en l'occurrence préalablement à la mise en œuvre *stricto sensu* de l'action prévue à l'article L. 267 du LPF). Il peut être accordé aux défailants quel que soit leur niveau de récidive : primo-défailants ou défailants occasionnels. Il n'a, par contre, pas vocation à être utilisé dans les dossiers de débiteurs chroniques ce qui n'est pas un indice probant quant à l'importance du passif fiscal en jeu. Le plan porte sur toutes les sommes (droits comme pénalités) non acquittées à l'échéance ayant fait l'objet d'un avis de mise en recouvrement (c'est-à-dire d'un titre exécutoire). Il ne peut être accordé sur des créances à échoir et les intérêts de retard complémentaires (c'est-à-dire les intérêts de retard dit de recouvrement) qui ne sont, par nature, pas authentifiés. Toutefois, il est possible d'y inclure des créances afférentes à une déclaration sans paiement ou une proposition de rectification quand bien même l'avis de mise en recouvrement n'a pas encore été reçu par le débiteur à la condition qu'elles soient incluses dans le plan dont le redevable ou son représentant légal (dirigeant de droit c'est-à-dire le dirigeant légal ou statutaire pour reprendre la formule consacrée par la Cour de cassation) acceptera les conditions. Aussi, afin d'inclure le montant de la déclaration déposée sans paiement le jour où le débiteur signe le plan de règlement, celui-ci doit expressément indiquer la mention précisant autant de fois que nécessaire « déclaration sans paiement de TVA au titre du mois X déposée sans paiement le Y ». Le plan a pour effet de suspendre les poursuites pour les créances concernées. Les services locaux disposent d'un modèle dans lequel est indiqué expressément que tout manquement aux obligations courantes ou au respect de l'échéancier entraîne la résolution du plan et la mise en œuvre immédiate des poursuites. Parmi elles, le service doit indiquer la faculté ouverte à l'Administration fiscale de mettre en cause le dirigeant sur la base des dispositions de l'article L. 267 du LPF dès lors que ces échéances ne sont pas respectées. En principe, un plan ne peut être accordé que lorsqu'il n'est pas possible d'obtenir du débiteur un

657 Cass. com., 6 décembre 2005, n°03-17.218 : Bull. 2005 IV n° 243 p. 269

paiement intégral (après recherches du service pour évaluer la solvabilité du débiteur et ses possibilités à honorer ses échéances), que celui-ci est à jour de ses obligations déclaratives, qu'il est qualifié de primo-défaillant ou défaillant occasionnel et donc que sa moralité fiscale n'est pas remise en question et enfin qu'il s'engage à respecter le paiement des échéances courantes. En pratique, un plan doit être limité à quelques mois (12 au maximum) en préférant, bien entendu, les durées les plus courtes. À l'image du sursis de paiement, le plan doit, dans la grande majorité des situations, s'accompagner de garanties tout particulièrement lorsqu'il excède 3 mois (à l'image d'un accord transactionnel). En l'absence de garantie, la mise en place d'un plan ne doit pas être automatiquement exclue, mais seulement au regard de l'opportunité que présentent les poursuites dont dispose le comptable chargé du recouvrement. La défaillance est caractérisée dès lors qu'une échéance n'est pas réglée, que la relance du service a été faite immédiatement et à l'échéance d'un délai d'une semaine à compter de la date prévue de l'échéance non réglée. En cas de défaillance, le plan est dénoncé.

262. En liant la mise en œuvre de l'action dont dispose le comptable chargé du recouvrement à l'article L. 267 du LPF à la défaillance d'un plan de règlement, l'Administration fiscale a ajouté une condition au texte. Il s'agit là d'un droit supplémentaire offert au contribuable qui restreint le champ d'application du texte. Une autre conséquence est, indirectement, de tenter de conditionner le caractère exorbitant de l'action en solidarité à la défaillance du contribuable dont le non-respect du plan de règlement peut former l'élément déterminant pour retenir la responsabilité du dirigeant⁶⁵⁸ et inversement le défaut d'information du dirigeant quant à la faculté du comptable de poursuivre le dirigeant en cas de défaillance fait obstacle à la mise en œuvre de l'action prévue à l'article L. 267 du LPF⁶⁵⁹. Nous soulignons ici le décalage

658 Cass. com., 14 mai 1993, n°91-15.046 ; Cass. com., 2 mai 1995, n°92-16.983 ; Cass. com., 21 mars 2000, n°97-18.284

659 Cass. com., 28 novembre 2006, n°05-12.463 ; Cass. com., 20 mars 2007, n°05-17.284 : « le comptable public, qui accorde un plan de règlement à une société, ne peut poursuivre son dirigeant en paiement solidaire de la dette à défaut de respect du plan, que s'il l'a préalablement informé que dans une telle hypothèse il serait amené à engager sa responsabilité »

évident qui existe entre d'une part le profil du redevable auquel est réservée la faculté d'un plan de règlement et celui défini par le juge au fur et à mesure que la jurisprudence s'est construite sur le sujet. Mais il est vrai que le défaut de respect d'un plan de règlement démontre à la fois la diligence du comptable qui, dès lors que le plan n'est pas respecté, alors que tout laissait à croire qu'il le serait, ne peut se voir reprocher d'avoir tout tenté (même si cela a parfois été le cas⁶⁶⁰), et que cette défaillance participe à souligner l'entêtement d'un dirigeant à vouloir sauver ce qu'il peut alors qu'il s'était engagé à tout sauver⁶⁶¹ quand bien même la demande de délai à l'origine de l'octroi d'un plan de règlement participe à démontrer la bonne volonté du débiteur.

263. Plus simplement à notre sens, le défaut de respect du plan (qui forme, rappelons le, une obligation fiscale à laquelle le dirigeant a consenti au nom de la personne morale qu'il dirige) qualifie à la fois l'élément matériel et intentionnel du manquement délibéré.

660 Cass. com., 2 décembre 1997, n°95-21.945 : « la Cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors "qu'en envisageant la possibilité d'un plan de règlement étalé jusqu'à la fin de l'année 1992, l'Administration prenait le risque de ne plus être en mesure de recouvrer, même partiellement, le montant de la TVA due par la société RMO » ; Cass. com., 18 mai 1999, n°97-13.733 : « la Cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision au regard du texte susvisé dès lors qu'elle n'a pas recherché si la lenteur de l'administration à mettre en œuvre des mesures coercitives entre le mois de février 1993 au cours duquel elle avait constaté que le plan d'apurement d'octobre 1992 n'était pas exécuté et le mois de septembre 1993 n'était pas à l'origine de l'impossibilité de recouvrer, au moins pour partie, la dette fiscale de la société »

661 Cass. com., 7 avril 1992, n°90-16.236 ; M. BETCH, Le juge judiciaire et l'impôt, Litec, n°752

SECTION 2

LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE : L'INCONTOURNABLE PASSIF FISCAL NON RECOUVRE

§ 1. LA TVA AU CŒUR DES MANQUEMENTS ET DE LA FRAUDE

264. Du fait du champ d'application de la TVA, un très grand nombre de dirigeants, dont la responsabilité est inquiétée par l'action du comptable public sur le fondement de l'article L. 267 du LPF, a pour origine principale une défaillance de déclaration et de paiement de la TVA. Sans rappeler ici les mécanismes qui organisent la détermination de l'assiette comme la liquidation de la TVA⁶⁶², son poids budgétaire fait l'objet de toutes les attentions du législateur, du gouvernement et *a fortiori* de l'Administration fiscale. On peut distinguer deux types de manquements graves en matière de TVA selon qu'il s'agit de TVA collectée ou alors de TVA déductible avec respectivement la minoration de chiffres d'affaires et la TVA déduite à tort au moyen de factures fictives. La doctrine administrative⁶⁶³ insiste d'ailleurs en rappelant opportunément qu'« en matière de taxe sur la valeur ajoutée, la jurisprudence considère que le défaut de paiement à l'échéance est particulièrement grave puisque l'entreprise redevable conserve dans sa trésorerie des fonds collectés auprès de ses clients et destinés à être reversés au Trésor⁶⁶⁴. Cette pratique fait obstacle à la neutralité de la TVA et au libre jeu de la concurrence entre les entreprises assujetties. »

265. La taxe sur la valeur ajoutée occupe une place particulière à l'origine de l'action du comptable sur la base des dispositions de l'article L. 267 du LPF. En effet, le juge retient opportunément que la taxe sur la valeur ajoutée est un impôt perçu auprès des clients

662 BERNIER G., CHETCUTI L., COURTOIS-FINAZ A., La TVA racontée aux dirigeants et à leurs conseils, Litec, 2007

663 BOI-REC-SOLID-10-10-20 n°40

664 Cass. com., 7 juin 1988, n°86-19.253 ; Cass. com., 26 février 2002, n°98-21.744 et n°00-18.502 ; Cass. com., 26 novembre 2003, n°01-17.162

pour être reversé au Trésor et dont le produit ne peut être utilisé à d'autres fins⁶⁶⁵ quand bien même la survie de la société en dépend pour avoir en conséquence maintenu une trésorerie artificielle⁶⁶⁶. Dès lors, la rétention de TVA, notamment comme moyen de trésorerie pour maintenir le financement de l'activité⁶⁶⁷, porte en elle le caractère de gravité indispensable à la solidarité du dirigeant : « la faute du dirigeant est suffisamment démontrée puisque la condition de gravité des manquements aux obligations fiscales est généralement considérée par le juge comme satisfaite dès lors qu'il y a défaut de déclaration ou défaut de paiement de la TVA, la société étant, dans ce cas, considérée comme ayant utilisé la TVA collectée comme moyen de trésorerie⁶⁶⁸ ».

665 Cass. com., 7 février 1989, n°87-17.282 : Bull. 1989 IV n° 55 p. 35 : « N'a pas donné de base légale à sa décision la Cour d'appel qui a déclaré le président du conseil d'administration d'une société anonyme solidairement responsable d'impositions dues par cette société après avoir énoncé, pour apprécier le caractère de gravité des manquements imputés à la société, et même si cette dernière était le seul débiteur de la taxe considérée selon la loi fiscale, que les manquements répétés aux obligations fiscales de la société ont été particulièrement graves dans la mesure où il s'agit de la taxe sur la valeur ajoutée, qui est un impôt perçu auprès des clients pour être reversé au Trésor et dont le produit ne peut être utilisé à d'autres fins, tout en constatant que la société avait accordé à ses clients des délais de paiement supérieurs aux délais d'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée . » ; Cass. com., 22 novembre 2005, n°03-20885

666 Cass. com., 27 février 1996, n° 94-15.301 : « s'agissant de TVA, la société avait conservé pour sa trésorerie et pour assurer artificiellement sa survie, les sommes qu'elle aurait dû reverser immédiatement au Trésor » ; Cass. com., 15 octobre 1996, n° 94-21.574 : « l'arrêt retient que, si l'administration a été lésée par le système d'encaissement mis en place par les banques pour se rembourser des découverts qu'elles avaient consentis, c'est parce qu'en s'abstenant de déclarer sans retard l'état de cessation de paiements de la société, la gérante poursuivait artificiellement l'exploitation, en partie grâce à la trésorerie irrégulière que lui procurait la rétention de la TVA, entraînant ainsi de nouvelles dettes de TVA dont elle ne pouvait ignorer qu'elles ne seraient jamais acquittées; qu'ainsi, la Cour d'appel, qui n'a pas inversé la charge de la preuve, a procédé à la recherche prétendument omise » ; Cass. com., 24 juin 1997, n° 95-14.937 ; Cass. com., 25 janvier 2000, n°97-19.086 ; Cass. com., 26 février 2002, n°00-18.502 et n°98-21.744 ; Cass. com., 7 juillet 2009, n°08-17.812 ; Cass. com., 27 octobre 2009, n°08-21.127 ; J-L. PIERRE, note sous Cass. com., 29 septembre 2009, n°08-19.504, Dr. sociétés janv. 2010, p.43

667 Cass. com., 16 janvier 1990, n°88-16.167 : « il ne pouvait soutenir qu'il lui était impossible de s'acquitter de la taxe sur la valeur ajoutée dès lors qu'il se trouvait en état de cessation des paiements depuis février 1984, tandis qu'il lui appartenait de déposer son bilan dans la quinzaine et de ne pas utiliser les sommes qu'il devait verser au Trésor, comme moyen de trésorerie pour maintenir son entreprise en activité » ; Cass. com., 26 février 2002, n°00-18.502

668 SERLOOTEN P., Des difficultés de mise en jeu de la responsabilité fiscale d'un dirigeant, note sous CA Paris 1ère ch. Sect. B, 21 sept 2007, n°05/07637, Bull. Joly Sociétés 2008, n°1, p.60

Ainsi, le dépôt de plusieurs déclarations mensuelles de TVA sans règlement de la taxe et l'accumulation concomitante de passif fiscal qui l'accompagne est de nature à révéler l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales rendant impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société. Dès lors que cette accumulation de passif a permis au dirigeant de générer une trésorerie, le lien de causalité est établi⁶⁶⁹. Il en est de même en cas de dissimulation de recettes⁶⁷⁰ ou de minoration de chiffre d'affaires⁶⁷¹ notamment par le détournement de recettes par le(s) dirigeant(s)⁶⁷² ou de fausses factures⁶⁷³. Quant à la répétition, celle-ci est vérifiée en matière de TVA d'autant plus souvent que les obligations déclaratives sont récurrentes tout particulièrement à l'occasion des déclarations de chiffre d'affaires mensuelles⁶⁷⁴ (CA3).

266. Néanmoins, le juge ne peut pas se satisfaire uniquement de ces constatations et doit, dans tous les cas, établir le lien de causalité avec l'impossibilité pour le comptable de recouvrer le passif fiscal⁶⁷⁵ et c'est le cas lorsque le juge relève que le dirigeant était manifestement en connaissance de cause⁶⁷⁶. Le juge doit ainsi rechercher si les déclarations déposées au titre de la TVA n'ont pas fait l'objet de minoration systématiques et rendu ainsi impossible le recouvrement de l'impôt en empêchant

669 CA Paris 1ère ch. Sect. B, 21 sept 2007, n°05/07637 ; SERLOOTEN P., Responsabilité solidaire des dirigeants sociaux (LPF, art. L. 267) : la faute du dirigeant et la contestation de la dette fiscale de la société, note sous Cass. com., 25 avril 2006, n°03-20.709, Bull. Joly Sociétés 2006, p.1050

670 Cass. com., 19 novembre 1991, n°90-10.910

671 Cass. com., 11 février 1992, n°90-10.853 ; Cass. com., 10 mars 1992, n°90-15.277 ; Cass. com., 3 juin 2008, n°07-19.033

672 Cass. com., 10 mars 1998, n°96-11.395

673 Cass. com., 21 janvier 2004, n°00-16.089

674 Cass. com., 20 juin 1989, n°87-20.132 ; Cass. com., 1er février 1994, n°92-11.723

675 Cass. com., 16 janvier 1990, n°88-12.908 : « qu'en se déterminant ainsi sans rechercher les circonstances autres que le défaut de déclaration et de paiement, en raison desquelles l'inobservation répétée des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement »

676 Cass. com., 28 novembre 1995, n°94-13.123 : « l'arrêt retient que les manquements graves de la société, qui se sont poursuivis sur de nombreux mois, sont imputables à M. X... qui a sciemment omis de procéder aux déclarations et aux paiements qui lui incombait »

l'administration, qui avait dû procéder à son établissement par voie de redressement, d'émettre des titres exécutoires en temps utile⁶⁷⁷. D'autre part, la répétition n'induit pas de continuité, mais peut, au contraire, s'illustrer par une discontinuité des manquements c'est-à-dire avec des périodes marquées par l'absence de défaillance déclarative⁶⁷⁸. Cette répétition s'appréciera alors d'autant mieux qu'elle sera avérée sur plusieurs exercices⁶⁷⁹ ou une longue période ce qui revient au même⁶⁸⁰. Par ailleurs, le juge de la responsabilité est amené à prendre une position répressive lorsque par exemple la Cour de cassation appuie la décision de la Cour d'appel qui a légalement justifié sa décision dès lors « qu'en déduisant le caractère de gravité des manquements qu'elle avait constatés de ce que, s'agissant pour une large part des taxes sur le chiffre d'affaires, le défaut de paiement équivalait à un détournement des sommes dues par la société au préjudice du Trésor public⁶⁸¹ ».

267. S'agissant de TVA, le juge de la responsabilité retient aisément le fait que le défaut de paiement de TVA équivaut à un détournement⁶⁸² quand bien « la relative faiblesse de l'importance de la TVA détournée⁶⁸³ ». Ainsi, dès lors que dans la quasi-totalité des cas recensés depuis le début des années 1980 et auxquels la Cour de cassation a été

677 Cass. com., 24 mars 1998, n° 96-14.240

678 Cass. com., 21 juin 1994, n°92-16.595 ; Cass. com., 21 janvier 2004, n° 01-14.949

679 Cass. com., 16 mai 1995, n° 93-14.323 ; Cass. com., 3 janvier 1996, n° 94-13.641 : « la Cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que pour les années 1985 et 1986 diverses déclarations de TVA ont été omises, de sorte que l'Administration fiscale a dû procéder à des taxations d'office, que pour les mêmes années, la société n'a pas déposé de déclaration au titre de la taxe d'apprentissage et que l'Administration n'a perçu que des sommes très limitées, sans commune mesure avec la dette réelle ayant ainsi caractérisé la gravité et la répétition des manquements de la société à ses obligations »

680 Cass. com., 18 mai 1999, n° 97-14.645

681 Cass. com., 5 juillet 1999, n°92-18.873

682 Cass. com., 5 juillet 1994, n°92-18.873 : « la Cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'en déduisant le caractère de gravité des manquements qu'elle avait constatés de ce que, s'agissant pour une large part des taxes sur le chiffre d'affaires, le défaut de paiement équivalait à un détournement des sommes dues par la société au préjudice du Trésor public »

683 P. SERLOOTEN, Responsabilité des dirigeants : réalité du passif fiscal et lien de causalité avec la faute, note sous Cass. com., 28 septembre 2004, n°02-18394, Bull. Joly Sociétés 2005, p.281 ; P-M. PIOL, Liquidation de sociétés : conditions d'engagement de la responsabilité et lien de causalité, note sous Cass. com., 28 septembre 2004, n°02-18.394, Rev. sociétés 2005, p. 661

amenée à se prononcer, la TVA a une place significative sinon exclusive dans le passif fiscal, on doit s'interroger quant à la concurrence des textes entre les dispositions de l'article L. 267 du LPF et celles, à vocation pénale, de l'article 1745 du CGI. C'est le cas notamment en matière de fausses factures⁶⁸⁴. Ainsi, le caractère délibéré des manquements n'est pas étranger au juge lorsqu'il s'agit de prononcer la solidarité du dirigeant tout particulièrement en matière de TVA⁶⁸⁵. Le juge de la responsabilité est à même d'apprécier le caractère frauduleux de la rétention des impositions dues (notamment la TVA) pour imputer la responsabilité des manquements graves et répétés constatés au dirigeant⁶⁸⁶. Nous verrons ultérieurement que si ce dernier texte trouve bien évidemment à s'appliquer en matière de TVA, il ne l'est pas systématiquement soit pour des raisons de fait tenant à la nature même de la créance détenue par le Trésor public s'agissant de TVA soit du fait de la concurrence de textes répressifs préférés par l'Administration fiscale.

684 Cass. com., 21 janvier 2004, n°00-16.089

685 Cass. com., 20 juin 2006, n°04-17.398 : « l'arrêt, par motifs propres et adoptés, retient que pendant sa période de gérance de la société, du 1er août 1995 au 31 juillet 1996, M. X... a, par des procédés mis en œuvre par lui visant, soit à faire considérer comme véhicules d'occasion des véhicules neufs au sens de la loi fiscale, soit à faire application du régime de taxe à la valeur ajoutée (TVA) sur la marge à des véhicules qui en étaient exclus, volontairement éludé le paiement de la TVA sur le montant des ventes de véhicules de la société, à l'origine du montant de droits redressés; que l'arrêt retient également que, durant cette même période, M. X... a, non seulement manqué délibérément à ses obligations déclaratives en matière de TVA en omettant de déposer certaines des déclarations périodiques ou en remettant des déclarations énonçant faussement une absence totale de chiffre d'affaires, mais aussi, s'est abstenu délibérément de s'acquitter du paiement de la TVA due »

686 Cass. com., 19 septembre 2006, n°05-11.366 : « la Cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'elle a retenu que "M. X... était le dirigeant de droit de la société pendant la période prise en compte par l'Administration fiscale et que le contrôle effectué par cette dernière avait révélé une minoration des déclarations de chiffres d'affaires et de taxe à la valeur ajoutée (TVA) ainsi que des déductions injustifiées ou anticipées, ayant permis à ce dirigeant de conserver frauduleusement une partie des fonds collectés au titre de la TVA dans la trésorerie de la société et de retarder la procédure de recouvrement de la dette fiscale à une date postérieure à la liquidation judiciaire de la société ; qu'en l'état de ces constatations et énonciations, desquelles il résulte que les manquements du dirigeant à ses obligations fiscales ont rendu impossible le recouvrement de sa dette par l'administration" » ; Cass. com., 14 septembre 2010, 09-14.898 : « factures prétendument payées en espèces , licenciement fictif , paiement d'un salaire sans contrepartie , existence d'un fournisseur pourtant décédé , un autre fournisseur qui a démenti toute livraison à la société , changement de gérant de la société [...] »

268. Enfin, l'action en solidarité prévue par l'article L. 267 du LPF est d'autant plus essentielle au comptable chargé du recouvrement que celui-ci offre, en matière de TVA, un champ d'application large qui trouvera à s'appliquer de manière d'autant plus évidente que l'article 1741 du CGI est désormais délaissé dans de nombreux cas au profit du délit d'escroquerie qui n'ouvre pas, contrairement au précédent texte, la voie de la solidarité.

269. La fraude fiscale touche particulièrement la taxe sur la valeur ajoutée. Rares sont les exemples où le délit visant un dirigeant poursuivi pour fraude fiscale ne concerne pas la TVA. D'ailleurs, le fait qu'on ne compte plus les exemples qui illustrent tant l'élément matériel qu'intentionnel du délit le démontre. Les opérations imposables à la TVA forment le lieu privilégié pour le recours à des opérations frauduleuses. En l'occurrence, au moyen de factures faussement causées, car délivrées pour l'occasion par des sociétés « taxis », le redevable est susceptible de profiter des mécanismes d'exonération et/ou de déductibilité. En la matière les illustrations ne manquent pas. La fraude fiscale peut alors prendre la forme de fausses factures afin de générer des crédits de TVA⁶⁸⁷ notamment dans le cadre d'une fraude « carrousel »⁶⁸⁸. En matière pénale, la taxe sur la valeur ajoutée marque sa singularité dès lors que la fraude à la TVA est constitutive, selon les cas, du délit d'escroquerie. L'article 313-1 du Code pénal dispose ainsi dans son alinéa 1er que « l'escroquerie est le fait, soit par l'usage d'un faux nom ou d'une fausse qualité, soit par l'abus d'une qualité vraie, soit par l'emploi de manœuvres frauduleuses, de tromper une personne physique ou morale et de la déterminer ainsi, à son préjudice ou au préjudice d'un tiers, à remettre des fonds, des valeurs ou un bien quelconque, à fournir un service ou à consentir un acte opérant obligation ou décharge. »

687 Cass. crim., 13 mars 1997, n°96-81.081 : Bull. crim. 1997 n° 107 p. 356 ; Cass. crim., 13 juin 1996, n°95-83386 : Bull. crim. 1996 n° 253 p. 767 ; Cass. crim., 6 février 1969, n°66-91.594 : Bull. crim. n° 65

688 Cass. crim., 17 juin 2009, n°08-85.952 ; Cass. crim., 6 avril 2011, n°10-83.457 ; Cass. crim., 6 octobre 2010, n°09-86.549 ; Cass. crim., 6 octobre 2010, n°09-87.835, n°09-87.879 ; Cass. crim., 25 mars 2009, n°08-80.588 ; Cass. crim., 5 avril 2006, n°05-84.204 ; Cass. crim., 8 avril 2010, n°09-85.514

§ 2. LA CONCURRENCE DU DELIT D'ESCROQUERIE AVEC LE DELIT DE FRAUDE FISCALE

270. Le délit d'escroquerie est encadré par les dispositions des articles 313-1 et suivants du Code pénal qui définissent et répriment « le fait, soit par l'usage d'un faux nom ou d'une fausse qualité, soit par l'abus d'une qualité vraie, soit par l'emploi de manœuvres frauduleuses, de tromper une personne physique ou morale et de la déterminer ainsi, à son préjudice ou au préjudice d'un tiers, à remettre des fonds, des valeurs ou un bien quelconque, à fournir un service ou à consentir un acte opérant obligation ou décharge. L'escroquerie est punie de cinq ans d'emprisonnement et de 375 000 euros d'amende⁶⁸⁹ ».

Les directions départementales des finances publiques sont depuis quelques années encouragées à partager les poursuites correctionnelles entre délit de fraude fiscale et délit d'escroquerie. Cette volonté est soulignée dans le rapport de la Commission des Infractions Fiscales s'agissant en particulier de la fraude carrousel à la TVA qui « se manifeste désormais le plus souvent sous la forme d'un dépôt de plaintes pour escroquerie⁶⁹⁰ ». En effet, en pratique, l'engagement des poursuites pénales pour escroquerie permet la mise en œuvre d'une procédure plus simple et plus courte et d'obtenir des condamnations plus sévères qu'en matière de fraude fiscale.

La question est d'autant plus importante que contrairement au délit de fraude fiscale, le délit d'escroquerie ne nécessite pas l'aval de la Commission des Infractions Fiscales d'une part et ne peut aboutir à la condamnation en solidarité au paiement des impôts éludés d'autre part. Or, il est utile de rappeler qu'un comportement dénoncé comme escroquerie qui, suite à enquête, s'avérerait relever de la fraude fiscale serait voué à l'échec, en raison du défaut de saisine de la Commission des Infractions Fiscales ». Dès lors, la question de la qualification à réserver aux faits est essentielle. Les poursuites

689 CP, art. 313-1

690 Rapport annuel à l'attention du gouvernement et du parlement (2013), Commission des Infractions Fiscales, janvier 2015

correctionnelles pour escroquerie visent en matière fiscale exclusivement la TVA dont le poids dans la fraude fiscale dans sa globalité est très significatif.

271. S'agissant de TVA, il convient de distinguer entre fraude fiscale et escroquerie. Car, en effet, plusieurs types de fraude sont susceptibles d'être rencontrés. Ainsi la fraude peut se situer à deux niveaux : soit par la dissimulation d'une partie du chiffre d'affaires taxable à la TVA ou soit par imputation frauduleuse d'une TVA déductible. Dans les deux cas, ces agissements caractérisent le délit général de fraude fiscale visé à l'article 1741 du CGI. Pour ce qui est de l'imputation frauduleuse d'une TVA déductible, l'escroquerie définie à l'article 313-1 du Code pénal est également susceptible d'être recherchée. Ainsi, l'escroquerie peut se trouver constituée lorsqu'un contribuable, après avoir imputé un crédit fictif sur un débit réel de TVA, tente de convaincre l'administration de lui remettre des fonds, par remise directe, ou obtient cette remise par imputation. On peut également la rencontrer à l'occasion de l'emploi de manœuvres frauduleuses, ou l'usage d'un faux nom, d'une fausse qualité ou l'abus d'une qualité vraie.

272. Les manœuvres frauduleuses constituent l'un des éléments essentiels du délit d'escroquerie à la TVA à la différence du délit de fraude fiscale pour lequel l'article 1741 du CGI n'exige que l'intention de fraude. Toutefois, bien que la même expression figure à la fois à l'article 313-1 précité du Code pénal et à l'article 1729 du CGI qui prévoit dans ce cas l'application d'une majoration de 80 % du montant des droits, ni le Code pénal, ni le CGI n'en livrent une définition. Au plan fiscal, l'article 1729 du CGI prévoit l'application d'une majoration de 80 % lorsque le contribuable s'est rendu coupable de dissimulation assortie de manœuvres frauduleuses alors qu'au plan pénal, l'article 1741 du CGI sanctionne la soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement de l'impôt. Ces deux notions d'agissements frauduleux ne se recouvrent que partiellement, celle retenue au plan pénal étant plus large que celle visée au plan fiscal. La notion fiscale de manœuvres frauduleuses est restrictive, car elle suppose que non seulement le contribuable ait commis une fraude en toute connaissance de cause, mais que de surcroît il a eu recours à des procédés destinés à masquer les infractions commises.

Cette notion correspond à un degré de gravité de la fraude manifestement supérieur à celui recouvert par le simple manquement délibéré sanctionné par une majoration de 40 %⁶⁹¹. A contrario, la notion d'agissements frauduleux au plan pénal est extensive c'est-à-dire que le texte définit un délit qui, comme tout délit, est constitué par la réunion de deux éléments à savoir l'élément matériel et l'élément intentionnel. Le premier vise la preuve de l'existence d'une infraction entrant dans le cadre de la prévention pénale tandis que le second désigne la conscience qu'avait le prévenu de commettre un acte dont il n'ignorait pas le caractère illicite. Le délit est donc constitué dès lors que l'élément matériel étant démontré il s'avère que le contribuable a agi avec une volonté délibérée de fraude, sans qu'il soit nécessaire qu'il ait eu recours à des procédés élaborés pour frauder ou pour ne pas être découverts. La notion pénale d'élément intentionnel englobe donc les qualifications fiscales de manquement délibéré et également de manœuvres frauduleuses.

273. Dès lors, peuvent être qualifiées d'escroqueries des infractions constatées dans des affaires pour lesquelles le service n'a pas appliqué les pénalités sanctionnant les manœuvres frauduleuses, mais uniquement les pénalités prévues lorsque l'infraction a été commise de façon délibérée. En tout état de cause, quelle que soit la pénalité appliquée, l'Administration fiscale doit avoir mis en lumière l'existence de procédés extérieurs à la déclaration minorée et servant de support à la réalisation de la fraude. Il en est ainsi lorsqu'il est constaté qu'un assujetti au paiement de la TVA reporte sur ses déclarations un montant de TVA déductible supérieur à celui résultant de la totalisation de leurs droits à déduction régulièrement comptabilisés. On trouvera plus aisément à rencontrer des situations dans lesquelles il y aura eu falsification de factures d'achats réels, établissement de factures d'achats fictifs, constitution de sociétés fictives connues sous la dénomination de « taxi ».

Un auteur rappelle opportunément que « certaines infractions pénales issues du droit commun sont susceptibles d'être constatées dans des situations intéressant la fiscalité.

691 CGI, art. 1729 a

C'est le cas, par exemple, de l'escroquerie (CP, art. 313-1 et s.), qui est fréquemment reprochée à des contribuables se livrant à des opérations de fraude à la TVA et ne se confond pas avec l'infraction de fraude fiscale⁶⁹² ».

Rappelons ainsi que le délit d'escroquerie relève d'une action de droit commun et que « seul le ministère public a qualité pour exercer l'action publique en ce domaine et nulle plainte préalable n'est exigée⁶⁹³ ».

274. D'autre part, les plaintes pour escroquerie à la TVA ou à un autre impôt permettent de faire sanctionner sévèrement des comportements particulièrement graves et d'obtenir pour l'État, en réparation de son préjudice, des dommages et intérêts à la hauteur des agissements commis. L'Administration fiscale doit chiffrer sa demande de dommages et intérêts à concurrence du montant du remboursement indu, des frais engagés par elle en cas de tentative d'escroquerie ou à concurrence du montant de la TVA déductible fictive imputée en cas d'imputation frauduleuse. À ce titre, l'ouverture d'une procédure collective contre la personne physique ou morale redevable de la TVA escroquée subordonne à la déclaration régulière d'une créance de dommages et intérêts, la demande indemnitaire dirigée contre cette personne. Néanmoins, les dommages et intérêts peuvent être demandés contre les auteurs, coauteurs ou complices qui ne font pas l'objet d'une procédure collective, alors même que l'entreprise fiscalement débitrice des sommes escroquées se trouverait dans une telle situation.

275. En matière d'escroquerie, le but poursuivi n'est pas seulement de faire prononcer par le juge répressif des sanctions pénales, c'est également de demander la réparation du préjudice subi par le trésor et le paiement de dommages et intérêts. L'Administration fiscale doit donc chiffrer sa demande de dommages et intérêts, et peut le faire de la manière suivante : en cas de remboursement indu, au montant de celui-ci ; en cas de tentative, éventuellement au total des frais que l'État a dû exposer pour démontrer la

692 GUTMANN D., La « pénalisation » du droit fiscal : mythe ou réalité, RF, janvier 2011, n°4

693 DUPRE M., Le droit pénal fiscal à l'épreuve des principes du droit pénal, Droit pénal n°9/2013, dossier 6

fraude et en cas d'imputation, au montant de la TVA frauduleusement imputée sur la TVA collectée. La demande est effectuée dans le cadre des conclusions déposées par l'avocat, mais le montant des dommages et intérêts alloués relève de l'appréciation souveraine des juges du fond dans la limite des conclusions de la partie civile. Le représentant de la partie civile doit estimer le préjudice. Il est particulièrement insisté sur le fait que si le dirigeant visé est sous le coup d'une liquidation judiciaire à titre personnel alors la créance correspondant aux dommages et intérêts fera l'objet d'une déclaration par le comptable chargé du recouvrement. Lorsque la décision devient définitive, le représentant de la partie civile s'assure que le greffe a bien transmis celle-ci au comptable compétent en vue d'être exécutée.

276. L'administration, le plus souvent à l'invitation du Parquet qui mène l'action, fondera ses poursuites correctionnelles en matière de ce que nous désignons par le terme de « fraude par escroquerie à la TVA », de préférence sur le fondement de l'article 313-1 du Code pénal. Dès lors que la solidarité prévue à l'article 1745 du CGI est systématiquement demandée par l'Administration fiscale, partie civile à la procédure, s'agissant d'un redevable-personne morale d'une part et que la taxe sur la valeur ajoutée forme exclusivement ou en grande partie le passif fiscal du redevable, le nombre de décisions rendues au visa de l'article 1745 du CGI permet d'être comparé avec celles rendues au visa de l'article 313-1 du Code pénal s'agissant de taxe sur la valeur ajoutée. Les résultats sont les suivants :

Poursuites correctionnelles suite à plainte de l'administration fiscale en matière de taxe sur la valeur ajoutée : nombre d'affaires devant la chambre criminelle de la Cour de cassation.		
	au visa de l'article 1741 et/ou 1743 et 1745 du CGI	au visa de l'article 313-1 du CP
2013	7	13
2012	13	6
2011	7	8
2010	11	10
2009	17	11
2008	4	1
2007	10	6
2006	11	3
2005	15	11
2004	13	9

277. Sur 10 années soit la période 2004-2013, le nombre d'affaires qui a donné lieu à une décision par la chambre criminelle de la Cour de cassation souligne trois conclusions. Tout d'abord le nombre d'affaires au visa de l'article 1741 et/ou 1743 du CGI reste structurellement supérieur à celles rendues au visa de l'article 313-1 du Code pénal. Ensuite, malgré ce premier constat qui s'explique sans doute par le caractère plus étroit de la qualification d'escroquerie que celle de délit de fraude fiscale ou le délit comptable, le nombre d'affaires visées par l'article 313-1 du Code pénal représente près des $\frac{3}{4}$ des décisions prises au visa des articles 1741 et/ou 1743 s'agissant de TVA. Enfin, l'année 2013 marque un retournement de tendance puisque le nombre de décisions rendues par la chambre criminelle de la Cour de cassation est presque deux fois plus important en matière d'escroquerie (13) que pour fraude fiscale ou délit comptable (7).

278. Si l'on constate une concurrence des dispositions (et de l'action) de l'article 313-1 du Code pénal et celles des articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, ces deux incriminations ne sont pas exclusives l'une de l'autre comme l'atteste un certain nombre de décisions où les dispositions de ces deux textes sont sollicitées conjointement⁶⁹⁴ (et

694 Cass. crim., 25 janvier 2012, n°11-81.301 ; Cass. crim., 6 avril 2011, n°10-83.457 ; Cass. crim., 23 février 2011, n°10-81.431, Cass. crim., 6 octobre 2010, n°09-87.879 ; Cass. crim., 16 juin 2010, n°01-86.962 et 09-81.712 ; Cass. crim., 19 mai 2010, n°09-83.010 ; Cass. crim., 8 avril 2010, n°09-85.514 ; Cass. crim., 10 février 2010, n°09-81.694 ; Cass. crim., 20 mai 2009, n°08-83.936 ;

parmi d'autres textes dès lors qu'il s'agit d'affaires graves). Cependant, ces décisions sont rares ce qui souligne qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée, le ministère public comme l'Administration fiscale préféreront engager les poursuites sur le délit d'escroquerie dès lors que les conditions sont satisfaites plutôt que de s'en tenir aux poursuites correctionnelles « traditionnelles » pour fraude fiscale (dont le délit comptable). D'autre part, notre échantillon est réduit ce qui doit nous inviter à relativiser ses résultats.

279. L'escroquerie se caractérise par le fait de tromper une personne physique ou morale, soit par l'usage d'un faux nom, d'une fausse qualité soit de l'abus d'une qualité vraie, soit par l'emploi de manœuvres frauduleuses afin d'obtenir à son préjudice ou à celui d'un tiers, la remise d'un bien, la fourniture d'un service ou l'accomplissement d'un acte particulier. Les manœuvres frauduleuses constituent l'un des éléments essentiels du délit d'escroquerie à la différence du délit de fraude fiscale pour lequel l'article 1741 du Code général des impôts n'exige que l'intention de fraude. Toutefois, bien que l'expression de manœuvres frauduleuses figure à l'article 313-1 du Code pénal, il faut trouver sa définition auprès du juge. Selon la jurisprudence, les manœuvres frauduleuses supposent une machination, une ruse ou une combinaison d'actes extérieurs à la déclaration destinée à créer une apparence trompeuse. Il ne suffit pas d'un mensonge, il faut y ajouter un acte matériel.

280. Le délit d'escroquerie recouvre une infraction intentionnelle. Car si l'usage d'un faux nom, d'une fausse qualité ou l'abus d'une qualité vraie, dès lors qu'ils ont permis, notamment, la remise d'une chose appartenant à autrui, suffisent à constituer le délit d'escroquerie, il n'en est pas de même de l'emploi des manœuvres frauduleuses. Il est indispensable de faire la démonstration que ces manœuvres frauduleuses ont eu pour dessein de tromper la victime et de l'inciter de cette façon à la remise de la chose.

Cass. crim., 8 novembre 2006, n°05-922 : Bull. crim. 2006 n° 280 p. 1015 ; Cass. crim., 2 avril 2003, n°03-80151 ; Cass.crim., 8 décembre 1999, n°99-82.672 ; Cass. crim., 12 mars 1998, n°96-364

281. Dans cette perspective, il faut distinguer, s'agissant de la taxe sur la valeur ajoutée, des situations poursuivies pour fraude fiscale de celles susceptibles de poursuites pour escroquerie. Un auteur⁶⁹⁵ présente la distinction qui s'installe entre les deux incriminations : « si le délit général de fraude fiscale requiert une simple intention de fraude, l'escroquerie à la TVA exige, au titre de ses éléments constitutifs, des manœuvres frauduleuses extérieures aux déclarations inexactes qui ne peuvent, à elles seules, constituer cette preuve. Ces manœuvres supposent une machination, une ruse ou encore une combinaison d'actes extérieurs, à l'exclusion du simple mensonge, même écrit ». Par exemple, la déclaration mensongère qui consiste pour un redevable à majorer fictivement le montant de sa TVA déductible ne participe pas au délit d'escroquerie, mais bien de fraude fiscale. Pour qualifier l'incrimination d'escroquerie à la TVA, il est indispensable de pouvoir démontrer les manœuvres frauduleuses, lesquelles doivent être constituées par des actes extérieurs aux déclarations elles-mêmes, et sont de nature à donner force et crédit aux allégations mensongères énoncées par ces déclarations, et ce en vue de tromper l'Administration fiscale. Ces actes extérieurs consistent le plus fréquemment en la falsification de factures d'achats réels, l'établissement de factures d'achats fictifs, la constitution de fausses entreprises désignées par le terme de société « taxis » ou encore la mise en scène de circuits de facturation fictive.

282. L'escroquerie suppose également l'existence d'une remise de fonds que l'auteur du délit obtient soit par remboursement d'un crédit de taxe indu soit par l'imputation de TVA déductible induue sur la TVA collectée. Encore faut-il démontrer que les manœuvres frauduleuses ont été réalisées dans le but de tromper l'Administration fiscale.

283. La tentative d'escroquerie est également réprimée par l'article 313-3 du Code pénal. Néanmoins, cette tentative doit se manifester par un commencement d'exécution et n'avoir été suspendue ou manquer son effet qu'en raison de circonstances indépendantes de la volonté de son auteur. Aussi, les manœuvres frauduleuses ne

695 SALOMON R., Droit pénal fiscal, RJF 43/13

forment que des actes préparatoires et donc insuffisants à caractériser le commencement d'exécution nécessaire pour que soit établie la tentative. Concrètement, il s'agit le plus souvent du dépôt d'une déclaration périodique de TVA avec mention d'une demande de remboursement d'un crédit de TVA justifié au moyen de fausses factures, mais dont le service vérificateur aura soulevé le caractère fictif et fait échec à l'escroquerie en cela qu'elle se serait concrétisée en cas de remboursement effectif. La tentative ne serait pas légalement établie dès lors qu'elle se trouverait suspendue par une renonciation volontaire de l'auteur à consommer le délit. En réalité, elle ne manque son effet qu'en cas de circonstances indépendantes de la volonté de son auteur. Le rejet du service quant à la demande de remboursement de TVA infondée illustre ainsi la tentative d'escroquerie du redevable et *a fortiori* de son dirigeant.

284. La mise en œuvre de la solidarité du dirigeant est exclusive de tout tempérament. Le juge de la responsabilité doit statuer quant à l'intégralité du passif fiscal, à savoir la totalité des impositions (sans que le juge dispose de la faculté de limiter le montant de la condamnation) et pénalités c'est-à-dire celles dues par la société. Il en est de même pour le juge pénal qui doit se prononcer sur la solidarité du dirigeant au passif fiscal fraudé (impositions fraudées, pénalités et majorations afférentes) sans en préciser le montant et encore moins en condamnant le dirigeant au paiement des « droits éludés et les accessoires », mais bien « solidairement tenu au paiement ».

Il n'est pas inutile de rappeler une nouvelle fois que seul le juge de l'impôt est compétent pour déterminer l'assiette de l'impôt ainsi que la fixation des majorations de droits et pénalités fiscales encourues en fonction des infractions retenues (dont la sanction qui consiste en l'infliction de la majoration pour manquements délibérés).

285. La solidarité forme à la fois une mesure de recouvrement et une mesure de lutte contre la fraude. Néanmoins, la vocation répressive donnée à la solidarité nuit manifestement à sa finalité budgétaire (recouvrement) dès lors que par exemple le dégrèvement accordé par l'administration demeure sans effet sur l'existence du délit de fraude fiscale. De même, le comptable public qui accorde un plan de règlement à une société ne peut poursuivre son dirigeant en paiement solidaire de la dette à défaut de respect du plan que s'il l'a préalablement informé que, dans une telle hypothèse, il serait amené à engager sa responsabilité.

286. Parmi le passif visé par la solidarité patrimoniale du dirigeant c'est-à-dire ce que l'Administration fiscale désigne par « responsabilité pécuniaire », la TVA occupe une place prépondérante : elle est présente dans toutes les affaires et le montant du passif en jeu est essentiellement sinon exclusivement formé par une dette de TVA. Ainsi, rare

sont les exemples où un dirigeant dont la solidarité est recherchée sur le fondement des dispositions de l'article 1745 du CGI ne concerne pas la TVA (du moins s'agissant de fraude fiscale avec interposition d'une personne morale).

Contrairement à d'autres impositions, la TVA présente une nature particulière : dès son exigibilité, il s'agit d'une créance détenue par le Trésor sur le redevable légal.

287. C'est pourquoi, le juge de la responsabilité retient aisément le fait que le défaut de paiement de TVA équivaut à un détournement quand bien même on observe un faible montant de TVA détournée. Ainsi, le caractère délibéré des manquements n'est pas étranger au juge lorsqu'il s'agit de prononcer la solidarité du dirigeant tout particulièrement en matière de TVA que ce soit au visa de l'article L. 267 du LPF ou consécutive à une condamnation pour fraude fiscale (CGI, art. 1745). C'est pourquoi également, les infractions fiscales s'agissant en particulier de la fraude carrousel à la TVA se manifestent le plus souvent sous la forme d'un dépôt de plainte pour escroquerie et non plus pour fraude fiscale. Aussi, peuvent être qualifiées d'escroqueries des infractions constatées dans des affaires pour lesquelles le service n'a pas appliqué les pénalités sanctionnant les manœuvres frauduleuses, mais uniquement les pénalités prévues lorsque l'infraction a été commise de façon délibérée. *In fine*, les poursuites pour escroquerie à la TVA ou à un autre impôt permettent de faire sanctionner sévèrement des comportements particulièrement graves et d'obtenir pour l'État, en réparation de son préjudice, des dommages et intérêts à la hauteur des agissements commis. L'Administration fiscale doit chiffrer sa demande de dommages et intérêts à concurrence du montant du remboursement indu, des frais engagés par l'Administration fiscale en cas de tentative d'escroquerie ou à concurrence du montant de la TVA déductible fictive imputée en cas d'imputation frauduleuse.

288. Notre thèse conduit à lier l'application de la majoration pour manquement délibéré (CGI, art. 1729) ou celle appliquée en cas de défaillance déclarative (CGI, art. 1728) après mise en demeure ou pour sanctionner une activité occulte et la solidarité du dirigeant ce qui nous paraît d'autant plus évident que dans l'exercice de son droit de

reprise, les manquements délibérés sont aisément qualifiables par les services de l'Administration fiscale s'agissant de TVA et ce compte tenu de sa nature et ses caractéristiques. Le mécanisme de solidarité est ici lié à la motivation d'une majoration existante et encadrée par le juge de l'impôt. Il s'agit alors de cantonner la solidarité aux seuls passifs fiscaux sanctionnés par une majoration qui vient sanctionner *de facto* le comportement du dirigeant.

289. La solidarité fiscale des articles L.267 du LPF et 1745 du CGI ne distingue pas selon que le redevable légal des impositions, en l'occurrence la société ou plus généralement la personne morale, soit en mesure de payer ou non. C'est bien parce que le plus souvent le trésor public ne trouve pas satisfaction dans son entreprise de recouvrement de ses créances fiscales qu'intervient la possibilité de rechercher la solidarité du dirigeant. C'est en tout cas la conception actuelle de la solidarité du dirigeant au passif fiscal dont la logique a pour effet de relayer la solidarité au rang de mesure de recouvrement ce qu'elle n'est pas. Dans ce contexte, il n'est pas étonnant que l'action en solidarité du dirigeant menée par l'Administration fiscale en la personne du comptable public chargé du recouvrement se mette en mouvement dans un contexte de difficultés financières de la société. Autrement dit, et nos recherches tendent à le souligner, concevoir l'action en solidarité du dirigeant au passif fiscal comme une mesure de recouvrement contraint l'Administration fiscale à arroser par son action le sable dans lequel est enseveli son reliquataire et chercher en la personne de son (ancien) dirigeant un « pis-aller » au recouvrement de ses créances (section 1). Il est donc quasi systématique que l'action en solidarité vise le dirigeant d'une société reliquataire qui fait l'objet d'une procédure collective (section 2).

§ 1. LES PROCEDURES COLLECTIVES

290. L'ouverture d'une procédure collective (sauvegarde, redressement ou liquidation) pose préalablement avant toute action du comptable public, la question de l'exigibilité des impositions mises à la charge de la société, de la personne morale ou du groupement qui fait l'objet de la procédure. Ainsi, la déclaration de créance doit se limiter aux créances (fiscales s'agissant des préoccupations du comptable public) exigibles à la date d'ouverture de la procédure. Une distinction doit alors s'opérer entre l'exigibilité de la créance et son fait générateur, antérieur ou concomitant⁶⁹⁶. Dès lors, à l'image du sursis de paiement, l'ouverture d'une procédure collective fait obstacle à la mise en œuvre des poursuites à l'encontre du redevable légal ce qui n'est pas la situation du dirigeant envers lequel l'administration dispose de la faculté de poursuivre son action en recouvrement sur la base de l'article L. 267 du LPF.

S'agissant des sociétés soumises à une procédure collective, il appartient non pas au juge de la responsabilité, mais à celui en charge de la procédure collective d'apprécier le bien-fondé de l'admission d'une créance fiscale à la procédure tout particulièrement en matière de liquidation judiciaire. Cette situation n'est pas sans conséquence en cas de question préjudicielle⁶⁹⁷.

696 Cette problématique concerne essentiellement la TVA sur les prestations de service puisqu'en application des dispositions de l'article 269-1 a. et 269-2 c. du Code général des impôts.

697 Cass. com., 11 janvier 2005, n° 02-16.597 : Bull. 2005 IV n° 7 p. 6 : « le juge saisi sur le fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales n'a pas compétence pour se substituer au juge de la procédure collective dans l'appréciation du bien-fondé de l'admission d'une créance ; que dès lors, en déclarant irrecevable l'action en nullité dirigée contre la déclaration de créance faite par le receveur, ainsi que la demande de tierce opposition incidente formée contre l'ordonnance du juge-commissaire, pour non-respect des règles applicables à la procédure collective, la Cour d'appel n'a pas méconnu le texte susvisé ; que le moyen n'est pas fondé »

A. LA LOI DU 26 JUILLET 2005

291. À l'image de la demande de sursis de paiement, l'ouverture d'une procédure collective suspend les poursuites dès le jugement d'ouverture de la procédure, et ce jusqu'à la liquidation judiciaire de la société. La loi du 26 juillet 2005 entrée en vigueur à compter du 1er janvier 2006 codifiée au Livre VI du Code de commerce envisage désormais 4 situations. Tout d'abord, la procédure de conciliation, dès lors qu'est avérée une difficulté juridique, économique et financière (C. com., art. 611-4) sans qu'il y ait cessation des paiements depuis plus de 45 jours (C. com., art. 611-4). Puis, la procédure de sauvegarde, lorsque le débiteur justifie de difficultés qu'il n'est pas en mesure de surmonter (C. com., art. 620-1) sans qu'il soit en situation de cessation des paiements. Dès lors que le débiteur est en état de cessation de paiement, le débiteur se verra ouvrir, *a minima*, une procédure de redressement (C. com., art. 631-1) à l'exception de la situation où son redressement est manifestement impossible et doit conduire à sa liquidation judiciaire (C. com., art. 640-1).

292. S'agissant des créances détenues par l'Administration fiscale, il revient à l'agent comptable public d'établir la déclaration de créance exigée en cas de procédure de sauvegarde, de redressement et de liquidation judiciaire (C.com., art. L. 622-24 et R. 622-21 à R. 622-26). Les créances à déclarer sont celles dont le fait générateur est antérieur au jugement d'ouverture qu'elles soient authentifiées ou non. La déclaration doit se réaliser dans les deux mois à compter de la réception de l'avis ou de la publication du jugement au BODACC⁶⁹⁸. Les créances authentifiées sont déclarées à titre définitif et pour les autres, à titre provisionnel. En application des dispositions de l'article 1756 du Code général des impôts, les pénalités et frais de poursuite ne sont pas déclarés. La déclaration de créance a pour effet d'interrompre la prescription de l'action en recouvrement.

698 Sur la question du devenir des créances non déclarées : BARBIERI J-F., *Survie des créances non déclarées*, Bull. JolySociétés 2011, p.935

B. L'ORDONNANCE DU 18 DECEMBRE 2008

293. L'ordonnance du 18 décembre 2008 vise les procédures collectives ouvertes à compter du 15 février 2009. Pour ces dernières et s'agissant tout particulièrement du domaine des créances détenues par l'Administration fiscale, il est important de souligner que celles qui n'ont pas été déclarées comme celles dont le fait générateur est intervenu postérieurement à la date de jugement de la procédure ne sont plus éteintes. Elles restent toutefois inopposables à la procédure. Néanmoins, dès lors que l'objet et la nature des poursuites engagées sur la base des dispositions de l'article L. 267 du LPF diffèrent de l'action engagée dans le cadre de la procédure, la responsabilité du dirigeant est susceptible d'être prononcée sur l'intégralité des créances fiscales, que leur fait générateur soit né avant ou après le jugement de procédure collective, qu'elles aient été déclarées ou non.

§ 2. LA CONCURRENCE DE L'ASSIGNATION EN LIQUIDATION JUDICIAIRE

294. La loi n°2005-845 du 26 juillet 2005 de sauvegarde des entreprises permet aux comptables publics chargés du recouvrement d'assigner les reliquataires en liquidation judiciaire sur la base de l'article L. 640-5 al. 2 du code de commerce, sous réserve que ceux-ci ne fassent pas l'objet d'une procédure de conciliation en cours⁶⁹⁹. La procédure de liquidation judiciaire est applicable à tout commerçant, à toute personne immatriculée au répertoire des métiers, à tout agriculteur, à toute personne morale de droit privé, mais également à toute autre personne physique exerçant une activité professionnelle indépendante, y compris une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé⁷⁰⁰. Ainsi, cette procédure⁷⁰¹ est destinée à mettre fin à l'activité de l'entreprise ou à réaliser le patrimoine du débiteur par une cession globale ou séparée de ses droits et biens. L'assignation doit contenir tout élément de preuve de nature à caractériser la cessation de paiements du débiteur et

699 C. com. art. L. 611-4 à L. 611-15

700 C. com., art. L. 640-2 al. 1er

701 C. com., art.L. 640-1

emporter la conviction du juge. Néanmoins, à la différence de l'ancien article 7 du décret du 27 décembre 1985, l'article 171 du décret du 28 décembre 2005 pris pour l'application de la loi de sauvegarde des entreprises, applicable aux procédures ouvertes depuis le 1^{er} janvier 2006, ne prévoit plus que la demande doit contenir l'indication des procédures ou voies d'exécution engagées. S'agissant tout particulièrement des professions libérales, la procédure se déroule devant le Tribunal de Grande Instance, à huit clos, avec représentation obligatoire, c'est-à-dire que le comptable chargé du recouvrement doit se constituer un avocat pour le représenter. Dès lors, les conditions d'engagement de l'action restent inchangées et conforme à la réponse ministérielle Thien Ah Koon du 3 juin 1991⁷⁰², « les comptables des impôts et du Trésor ne provoquent l'ouverture d'une procédure collective que lorsque l'état de l'entreprise est tel qu'un plan de redressement est inconcevable, que le passif fiscal croît sans cesse et que son apurement se révèle impossible et enfin lorsqu'aucune autre mesure de poursuite ne peut être mise en œuvre. L'assignation en redressement judiciaire revêt donc pour les comptables publics un caractère exceptionnel ». On retrouve là des conditions essentielles communes à l'action fondée sur l'action prévue à l'article L. 267 du livre des procédures fiscales. À ce titre, il a été reproché à l'Administration fiscale de ne pas avoir en temps utile demandé la liquidation judiciaire de la société reliquataire⁷⁰³.

295. Dès lors, l'engagement d'une assignation en liquidation judiciaire n'est possible que lorsque la situation économique et financière du redevable est telle qu'un plan de redressement est difficilement réalisable et que le passif fiscal ne cesse de s'accroître et qu'en conséquence, son apurement se révèle impossible et qu'aucune autre mesure de poursuite ne peut être mise en œuvre. Il s'agit là de mettre fin à « l'hémorragie ». Cette assignation vise exclusivement en pratique les redevables insolvable dans une situation irrémédiablement obérée. Cette assignation vise également les impositions authentifiées c'est-à-dire celles pour lesquelles l'Administration fiscale dispose d'un titre exécutoire et dont les créances fiscales ne sont pas contestées d'une part et pour

702 Rép. min. THIEN AH KOON à QE n° , JOAN Q. 3 juin 1991, p. 2165

703 Cass. com., 6 décembre 2005, n°03-19.730

lesquelles il y a lieu de constater les vaines poursuites de l'Administration fiscale. Il est important de souligner que cette mesure est susceptible de viser tout professionnel quel que soit les modalités d'exploitation : en nom propre⁷⁰⁴ ou en société. Ainsi, la concurrence de l'assignation en liquidation judiciaire avec celle en responsabilité prévue à l'article L.267 du LPF vaut exclusivement pour les dirigeants de sociétés qui ne sont, nous rappelle le texte, pas déjà tenus aux dettes sociales. Néanmoins, s'agissant des sociétés à responsabilité limitée et de leurs dirigeants, les deux assignations ne sont pas incompatibles.

296. Les éléments statistiques dont nous disposons pour la période 2010-2012 bousculent ce que l'on pouvait penser quant à nos interrogations :

Moyenne des enjeux financiers (affaires financières) €	2010	2011	2012
Assignation devant le TGI : LPF, art. L. 267	622 129, 02	561 922, 99	272 181, 45
Assignation en LJ	85 627, 14	151 024, 14	454 003, 37
Ratio nombre d'affaires engagées LJ / LPF, art. L. 267	49	32	16
Ratio enjeux financiers LJ / LPF, art. L. 267	7	10	12

Si en 2010 et 2011, la moyenne des enjeux financiers est restée à l'avantage des affaires assignées sur le fondement de l'article L. 267 du LPF, cette situation s'est inversée en 2012 dans une proportion significative.

704 Les évolutions apportées par la loi n°2005-845 du 26 juillet 2005 relative à la sauvegarde des entreprises et, pour ce qui concerne l'Administration fiscale, offrent désormais à cette dernière une action redoutable à l'encontre des professions libérales et en particulier des avocats et expert-comptables parmi lesquels le nombre de reliquataires étaient significatif.

297. D'autre part, il faut souligner que le nombre d'affaires relatives à une assignation en liquidation judiciaire reste sans commune mesure avec celui des assignations sur le fondement de l'article L. 267 du LPF : les premières étant respectivement 49 fois (2010), 32 fois (2011) et 16 fois (en 2012) plus nombreuses que les secondes.

Les enjeux confirment cette situation puisque les assignations en liquidation judiciaire, certes en confondant les affaires relatives aux entrepreneurs individuels et aux personnes morales, représentent respectivement 7 fois (2010), 10 fois (2011) et 12 fois (2012) le montant des enjeux financiers relatifs aux affaires d'assignations engagées sur le fondement de l'article L. 267 du LPF.

Même s'il a connu une forte progression à la hausse, le nombre d'assignations engagées devant le TGI (LPF, art. L.267) reste inférieur à 100 par an sur la période soit en moyenne 10 fois moins que le nombre d'affaires présentées par les services. Si les enjeux financiers des affaires engagées progressent de 178% entre 2011 et 2012, cela est au détriment de la moyenne des enjeux financiers. Cette évolution explique donc l'accroissement du nombre d'affaires engagées par un abaissement du seuil de transition qui s'est traduit par une amélioration du taux de conversion des affaires proposées par les services en affaires retenues puis en affaires engagées.

Au regard de ces chiffres, il faut s'interroger puisque sur la période les enjeux financiers relatifs aux assignations devant le TGI sur le fondement de l'article L.267 du LPF n'ont jamais dépassé 50 000 000 € au total.

Les montants recouverts à l'issue de cette procédure oscillent selon l'année entre 7% et 42% sans corrélation ni avec le nombre d'affaires engagées ni avec la moyenne des enjeux financiers.

Il faut en tirer 3 conclusions :

- Tout d'abord, le recours aux assignations en liquidation judiciaire reste sur tous les plans c'est-à-dire autant pour les enjeux financiers que pour le nombre d'affaires, sans commune mesure par rapport aux assignations sur le fondement de l'article L.267 du LPF

soulignant ainsi une hiérarchie dans les actions « lourdes » de recouvrement menées par l'administration ;

Ensuite, entre ces deux mesures que l'on analyse à la fois comme concurrente et complémentaire, il faut en déduire que le recours à l'assignation devant le TGI sur le fondement de l'article L. 267 du LPF, s'impose non pas seulement en concurrence avec l'assignation en liquidation judiciaire, mais également en complément de celle-ci lorsque la procédure collective est ouverte et que, manifestement comme nous l'avons présenté précédemment le recouvrement auprès de la personne morale est irrémédiablement compromis.

Enfin, le nombre relativement réduit d'affaires engagées auprès du TGI cumulé aux enjeux financiers démontrent, à l'évidence, un manque d'efficacité de l'action en solidarité de l'article L.267 du LPF dû sans nul doute à la fois aux conditions d'application de cette action, aux critères que se sont imposés l'administration et la concurrence des autres mesures de recouvrement ainsi que les perspectives aléatoires quant au recouvrement du passif fiscal.

298. On ne peut pas conclure ce point sans relever que, quand bien même le nombre d'affaires reste réduit, les décisions en première instance comme en appel sont très majoritairement favorables à l'administration ce qui révèle à la fois le caractère exceptionnel qui est manifestement réservé par l'Administration fiscale quant à la mise en œuvre de cette action et le traitement qualitatif qu'elle lui accorde dans la sélection des affaires. Dès lors, les écueils rencontrés essentiellement par l'Administration fiscale au stade de la cassation se cantonnent à la procédure.

§ 3. LA CLOTURE POUR INSUFFISANCE D'ACTIF ET ACTION EN COMPLEMENT DU PASSIF

299. Avec l'ordonnance du 18 décembre 2008 entrée en vigueur le 15 février 2009, la responsabilité pour insuffisance d'actif ou action en comblement de passif⁷⁰⁵ est ouverte exclusivement à l'encontre des dirigeants des sociétés en liquidation judiciaire. Cette

705 L. 13 juillet 1967, art. 99 ou L. 25 janvier 1985, art. 180 et C. com., art. L 651-1 et s.

mesure vise « en tout ou en partie, tous les dirigeants de droit ou de fait, ou pour certains d'entre eux, ayant contribué à la faute de gestion. [et] en cas de pluralité de dirigeants, le tribunal peut, par décision motivée, les déclarer solidairement responsables⁷⁰⁶ ». Elle s'analyse « comme une action en responsabilité civile qui a pour objet, en présence d'une insuffisance d'actif, d'obliger les dirigeants à supporter tout ou partie du passif social sur leur propre patrimoine⁷⁰⁷ ». Néanmoins, il est opportun de souligner qu'en l'occurrence, la clôture pour insuffisance d'actif d'une liquidation judiciaire ouverte à l'encontre d'une société ne fait pas obstacle à l'exercice par l'Administration fiscale de l'action prévue à l'article L. 267 du LPF⁷⁰⁸. La clôture pour insuffisance d'actif, malgré les conséquences qui s'y attachent à l'égard du débiteur en application des dispositions de l'article 169 de la loi du 25 janvier 1985 (dans sa rédaction antérieure à la loi du 10 juin 1994), ne fait pas obstacle à l'exercice par l'Administration fiscale, à l'encontre du dirigeant de la société en liquidation, de l'action instituée à l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales. Il en est de même à l'issue d'une action en comblement du passif, lorsqu'à l'occasion d'une procédure d'apurement collectif, le dirigeant est condamné à supporter les dettes sociales et à verser au mandataire de justice une somme devant revenir à l'ensemble des créanciers de la personne morale débitrice au prorata de leurs créances ou suivant l'ordre des privilèges dont ils disposent⁷⁰⁹. Si, en application de l'article 169 de la loi du 25 janvier 1985, devenu l'article L. 622-32 du Code de commerce, les créanciers ne recouvraient pas l'exercice individuel de leur action contre le débiteur dont la liquidation judiciaire a fait l'objet d'une clôture pour insuffisance d'actif, ils conservaient, la dette n'étant pas

706 C. com., art. L. 631-2

707 MASCALA C., Les sanctions applicables aux dirigeants, LPA 2000, n°178, p. 50

708 Cass. com., 30 mai 2000, n°98-10.926 : Bull. 2000 IV n° 115 p. 103 ; Recueil Dalloz 2000. p. 302. ; BO compt. publ. 2001, 01-022-A3 du 20 février 2001

709 Cass. com., 11 octobre 1988, n°86-10.331 : Bull. 1988 IV n° 273 p. 186 : « l'action prévue par ce texte [LPF, art. L 267] n'est exclue que si, en vertu d'une autre disposition légale, le dirigeant de la société en cause est tenu de la totalité de la dette fiscale restant due en qualité de débiteur direct du comptable poursuivant ; que tel n'est pas le cas lorsque le dirigeant est condamné à supporter les dettes sociales et à verser au syndic de la procédure collective une somme devant revenir à l'ensemble des créanciers de la personne morale débitrice au prorata de leurs créances ou suivant l'ordre des privilèges dont ils disposent »

éteinte, le droit de poursuite à l'encontre du dirigeant ; il s'ensuit que le comptable public est recevable dans son action fondée sur l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales afin de faire déclarer le dirigeant de la société soumise à la procédure collective solidairement tenu au paiement des impositions et pénalités dues par celle-ci⁷¹⁰. Plus précisément, la responsabilité fiscale du dirigeant n'est exclue que si la condamnation à combler l'insuffisance d'actif permet de régler la totalité des sommes dues à l'Administration fiscale. Dès lors qu'il n'en est pas ainsi, l'action peut être engagée contre le dirigeant⁷¹¹. À ce titre, rien ne s'oppose à ce que la Cour d'appel applique l'article L. 267 du LPF à un dirigeant alors que l'action en comblement de passif dirigée à son encontre a été rejetée antérieurement⁷¹². La haute juridiction ne manque d'ailleurs pas de souligner l'indépendance des procédures et la place réservée à l'Administration fiscale parmi les créanciers d'une société en procédure collective laquelle est seule susceptible d'obtenir un titre exécutoire à l'encontre d'une personne tierce à la société, et en l'occurrence son dirigeant⁷¹³. À ce titre, la présence d'un dirigeant de fait aux côtés

710 Cass. com., 28 novembre 2000, n°98-10.927 : Bull. 2000 IV n° 184 p. 161 ; Cass. com., 30 mai 2000, n°98-10.926 : Bull. 2000 IV n° 115 p. 103 ; SERLOOTEN P., Clôture pour insuffisance d'actif et responsabilité fiscale du dirigeant, note sous Cass. com., 30 mai 2000, n°98-10926, Bull. Joly Sociétés 2000, n°10, p.903

711 Cass. com., 11 février 1992, n° 89-20.852 : Bull. 1992 IV n° 71 p. 53 : « il résulte des termes de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales que l'action prévue par ce texte n'est exclue que si, en vertu d'une autre disposition légale, le dirigeant de la société en cause est tenu de la totalité de la dette fiscale restant due en qualité de débiteur direct du comptable poursuivant ; que tel n'est pas le cas lorsque le dirigeant est condamné à supporter tout ou partie des dettes sociales et à verser au syndic de la procédure collective une somme devant revenir à l'ensemble des créanciers de la personne morale débitrice au prorata de leurs créances ou suivant l'ordre des privilèges dont ils disposent »

712 Cass. com., 20 novembre 1990, n°89-11.649 : Bull. 1990 IV n° 289 p. 201 : « après avoir constaté qu'il avait dégagé sa responsabilité au regard de l'action en remboursement du passif exercé contre lui, d'où il résultait qu'il avait administré la preuve, conformément à l'article 99, dernier alinéa, de la loi du 13 juillet 1967 qu'il avait apporté à la gestion des affaires sociales toute l'activité et la diligence nécessaires" mais "la Cour d'appel a retenu, à bon droit, que les conditions d'application de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales sont indépendantes de celles de l'article 99 de la loi du 13 juillet 1967 ; que dès lors, il ne lui était pas interdit d'appliquer le premier texte à M. X... bien que l'action fondée sur le second et dirigée contre lui ait été rejetée par une décision antérieure " ; dans le même sens : Cass. com., 9 décembre 1997, n° 96-12.292 : Bull. 1997 IV n° 331 p. 286

713 Cass. com., 4 mai 2010, n°09-14.054

d'un dirigeant de droit ne réduit pas l'action du juge au second, mais rend possible la poursuite de l'un et/ou de l'autre⁷¹⁴. A *contrario* de ce qu'enseigne la Cour de cassation⁷¹⁵, la responsabilité fiscale du dirigeant n'est exclue que si la condamnation à combler l'insuffisance d'actif permet de régler la totalité des sommes dues à l'Administration fiscale⁷¹⁶.

300. Que la société soit soumise à une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation, « la procédure ouverte peut être étendue à une ou plusieurs autres personnes en cas de confusion de leur patrimoine avec celui du débiteur ou de fictivité de la personne morale⁷¹⁷ ». Dès lors que les conditions sont réunies (absence d'*affectio societatis*⁷¹⁸, flux financiers anormaux⁷¹⁹), et que la demande a été valablement introduite par le ministère public, le mandataire judiciaire ou relevé d'office par le tribunal, « l'extension entraîne la constitution d'une masse unique regroupant l'actif et le passif du débiteur initial et de la personne à laquelle la procédure a été étendue⁷²⁰. » Cette mesure reste toutefois limitée à la faculté du dirigeant de supporter les dettes de la société en procédure collective à moins qu'il ne soit également condamné à combler le passif.

714 Cass. com., 3 mars 1998, n°95-13.225

715 Cass. com., 11 février 1992, n° 89-20.852 et Cass. com., 11 octobre 1988, n°86-10.331

716 HAEHL J-Ph., Incidence d'une condamnation à combler l'insuffisance d'actif, RTD com. 1994, p.382

717 C. com., art. L. 621-1 al.2

718 Pour une illustration : Cass. com., 10 octobre 1953 ; Cass. com., 30 octobre 1967 : Bull. civ. 1967 III n°346 ; Cass. com., 11 juin 1994 : Bull. civ. 1994 IV n°188

719 Pour une illustration : Cass. com., 4 juillet 2000, n°02-02.44

720 DADOUIT M. et MANCIET H., Les risques encourus par le dirigeant dans les sociétés à risque limité, Actes prat. strat. pat., 3/2012, p.24 et s.

§1. PROCEDURE COLLECTIVE ET SOLIDARITE DE L'ARTICLE L.267 DU LPF

301. Quand bien même l'ouverture d'une procédure collective suspend légalement les poursuites engagées par le comptable, elle ne fait pas obstacle à la mise en œuvre d'une action sur le fondement des dispositions de l'article L. 267 du LPF⁷²¹.

302. S'agissant des sociétés reliquataire bénéficiant d'une procédure collective, « le dirigeant ne peut être rendu responsable du défaut de paiement d'impositions qui, bien que se rapportant à la période antérieure au jugement ouvrant une procédure collective, ne sont cependant pas exigibles à la date de ce jugement, lequel interdit précisément au débiteur de régler les créances nées avant son intervention⁷²² ». Il faut noter que les intérêts de retard sont obligatoirement remis lors de l'ouverture de la procédure collective conformément aux dispositions de l'article 1756 du CGI⁷²³. À ce titre, dès lors que l'article L. 267 vise à déclarer la solidarité du dirigeant et non à prononcer sa qualité de redevable, il n'y a pas lieu de calculer des intérêts de retard complémentaires (ou intérêt de recouvrement).

303. S'agissant par contre des sociétés reliquataires bénéficiant d'une procédure de sauvegarde, un auteur⁷²⁴ souligne opportunément que « les créances non déclarées ne sont pas éteintes, mais non opposables à la procédure. Conséquence importante, la

721 BO compt. publ. 1994, 95-74 A du 1er juin 1994, titre 3, chap.3, § 5 et s.

722 BOI REC SOLID 10-10-10 n°370

723 CGI, art. 1756 I : « En cas de sauvegarde ou de redressement ou de liquidation judiciaires, les frais de poursuite et les pénalités fiscales encourues en matière d'impôts directs et taxes assimilées, de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, de droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, droits de timbre et autres droits et taxes assimilés, dus à la date du jugement d'ouverture, sont remis, à l'exception des majorations prévues aux b et c du 1 de [l'article 1728](#) et aux articles [1729 et 1732](#) et des amendes mentionnées aux [articles 1737 et 1740 A](#). »

724 DOUAY M., La responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de sociétés (LPF, art. L. 267) : cinquante ans de mise en œuvre par la DGFIP », RF 10/2010, n°20, § 210

responsabilité fiscale d'un dirigeant peut désormais être mise en cause au titre de ces droits (C. com., art. L. 643-11, III et IV, inopposables en plus au débiteur depuis l'ordonnance n°2008-1345 du 18 décembre 2008). »

304. Dans tous les cas, il est donc impératif que la dette préexiste dans sa nature et sa composition à la déclaration de solidarité⁷²⁵. Dès lors, il faut souligner qu'« en principe, c'est la dette elle-même qui est mise à la charge du dirigeant avec tous ses privilèges et pour son montant intégral et la nature de la responsabilité instituée par le texte ne permet pas de modifier la composition du passif fiscal en fonction des circonstances ou des caractéristiques des droits dus⁷²⁶ » ni de moduler la condamnation aux dettes fiscales⁷²⁷. Le passif fiscal doit se cantonner aux sommes dont la société était redevable pendant l'exercice du mandat social du dirigeant dont la solidarité est recherchée⁷²⁸.

§ 2. PROCEDURE COLLECTIVE ET SOLIDARITE DE L'ARTICLE 1745 DU CGI

305. Comme en matière de contestation des impositions et pénalités par le dirigeant, l'ouverture ou la clôture d'une procédure collective à l'encontre du redevable légal (la société, l'association,..) n'emportent pas de conséquence quant à la procédure pénale. Dès lors, la condamnation solidaire du dirigeant par le juge pénal au paiement des droits fraudés n'est pas subordonnée à la détermination du montant des droits dus par le redevable et à l'obligation, pour les services fiscaux, d'avoir à déclarer leurs créances⁷²⁹.

725 BOI-REC-SOLID-10-10 ; Doc. adm. DGI, 12 C 2250, n°19

726 *Ibid* n°21

727 Cass. com., 11 janvier 2005, n°02-16597 : Bull. 2005 IV n° 7 p. 6 : « le juge, saisi d'une demande fondée sur l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, qui estime que les conditions d'application de ce texte sont remplies pour la totalité de la somme restant due par la société, ne dispose pas du pouvoir de limiter le montant de la condamnation à prononcer »

728 Cass. com., 17 décembre 1991, n°89-17.750 : « qu'en condamnant M. X... à payer le montant de la dette fiscale de la société, alors que celui-ci ne pouvait être tenu que des sommes dont la société était redevable pendant l'exercice de son mandat social et qui n'avaient pas été payées pendant ce mandat en raison de l'inobservation des obligations fiscales de la société, la Cour d'appel a violé le texte susvisé »

729 Cass. crim., 6 mai 1996, n° 95-82.528 : « Attendu qu'en statuant ainsi, et dès lors que la condamnation solidaire du prévenu, avec le redevable légal de l'impôt, au paiement des droits fraudés, prononcée en application de l'article 1745 du Code général des impôts, n'est pas

306. L'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire à l'encontre d'un prévenu ne fait pas obstacle au prononcé de la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts, mesure à caractère pénal sans incidence sur la détermination des droits dus et sur l'obligation de l'administration de déclarer sa créance à la procédure collective. La haute juridiction a cassé l'arrêt d'une Cour d'appel qui a sursis à statuer sur les demandes de l'Administration fiscale, partie civile, tendant au prononcé de cette mesure, et a renvoyé l'examen de l'affaire à une audience ultérieure pour permettre à cette Administration de justifier de la déclaration de sa créance au passif du redressement judiciaire du prévenu ou de l'introduction d'une action en relevé de forclusion⁷³⁰.

307. Pour le dirigeant, sa mise en liquidation judiciaire ne s'oppose ni à ce que, conformément à l'article 1745 du Code général des impôts, il soit déclaré solidairement tenu envers l'Administration, avec le redevable légal de l'impôt, au paiement des droits fraudés (une telle mesure étant sans incidence sur la détermination du montant des droits dus et sur l'obligation, pour les services fiscaux, d'avoir à déclarer leurs créances dans les conditions prévues par la loi du 25 janvier 1985), ni à ce que, en application de l'article L. 272 du Livre des procédures fiscales, il soit reconnu contraignable par corps (cette mesure désormais abrogée était nécessairement suspendue, pendant la durée de la procédure collective), jusqu'à la clôture des opérations⁷³¹.

subordonnée à la détermination du montant des droits dus par ce redevable et à l'obligation, pour les services fiscaux, d'avoir à déclarer leurs créances dans les conditions prévues par la loi du 25 janvier 1985, la Cour d'appel a justifié sa décision » ; Cass. crim., 10 novembre 1999, n° 98-82.643

730 Cass. crim., 3 juin 2004, n° 04-82.036 : Bull. crim. 2004 n° 150 p. 560

731 Cass. crim., 3 octobre 1996, n° 95-84.203 : Bull. crim. 1996 n° 346 p. 1029

CONCLUSION DU CHAPITRE

POUR UNE « ACTION EN COMPLEMENT DE PASSIF FISCAL » CIRCONSCRITE AUX SEULS PASSIFS SANCTIONNES POUR MANQUEMENTS DELIBERES OU DEFAILLANCE DECLARATIVE

308. Le résultat de nos recherches met en lumière le fait qu'aucune société dont la solidarité du dirigeant est recherchée n'est épargnée par les difficultés financières au point de souligner l'intimité qui lie « responsabilité pécuniaire » et procédure collective. C'est évidemment le cas s'agissant de la solidarité de l'article L. 267 du LPF conditionnée par l'impossibilité de recouvrer les créances fiscales laquelle est évidemment caractérisée en cas de cessation des paiements de la personne morale.

309. Dès lors que l'ouverture d'une procédure collective à l'encontre d'un redevable ne fait pas obstacle au prononcé de la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts et que notre développement milite en faveur d'une dépenalisation de la solidarité c'est-à-dire une abrogation de l'article, il y a lieu d'apprécier exclusivement la perspective d'une mise en œuvre de la solidarité du dirigeant dont la personne morale est placée sous procédure collective au regard des dispositions de l'article L.267 du LPF. Par comparaison avec une action lourde telle que l'assignation en liquidation judiciaire, l'action en solidarité concerne un nombre d'affaires et des enjeux financiers bien moindres. De plus, il est opportun de rappeler que dans la plupart des dossiers de procédures collectives, le passif fiscal est significatif et place le Trésor Public comme créancier incontournable.

310. Cette situation nous encourage une nouvelle fois à ouvrir la faculté pour le comptable chargé du recouvrement d'agir le plus vite possible alors que les manquements comme les comportements frauduleux relatifs aux obligations fiscales, dès lors qu'ils sont poursuivis, cristallisent les difficultés financières où la TVA occupe une place de choix dans le passif fiscal.

311. Cette « nouvelle » solidarité, qui prendrait la forme d'une sanction administrative serait donc encadrée par la procédure et offrirait en quelque sorte, et au plus tard à la

déclaration de créance, une « action en comblement de passif fiscal » au comptable limité aux dettes fiscales sur lesquelles auraient porté l'infliction d'une majoration telles que celles prévues au a de l'article 1729 (majoration pour manquement délibéré) et au b de l'article 1728 du CGI (majoration pour défaut de déclaration après mise en demeure – taxation d'office). L'idée d'une solidarité systématique du dirigeant au passif fiscal en cas de procédure collective doit ainsi être écartée pour lui préférer une solidarité suspendue au passif fiscal ayant fait l'objet d'une taxation d'office laquelle est, on le sait, prétexte à cessation de paiements. Concrètement, la solidarité sanctionnerait ainsi le dirigeant défaillant face à son obligation de déclarer sa cessation des paiements. Elle ouvrirait à l'administration la faculté d'entreprendre son action de recouvrement entre les mains du dirigeant pour ses créances authentifiées préalablement à la déclaration de cessation des paiements toutes les fois où le fisc aurait entrepris une procédure de taxation d'office face au silence du dirigeant à donner suite aux mises en demeure de satisfaire à ses obligations déclaratives. En pratique, cette procédure de taxation d'office vise dans la très grande majorité des cas, et pour l'essentiel des enjeux budgétaires, les déclarations de taxe sur la valeur ajoutée non déposées ou déposées sans paiement.

312. La taxe sur la valeur ajoutée comme les difficultés financières vont de pair avec l'action en solidarité. Cette situation ne changera pas. Au contraire, le législateur a pris conscience de l'importance que revêt la fraude à la TVA. Cette fraude prend des formes variées et est susceptible de se présenter quelle que soit l'activité ou la taille du redevable. Nos recherches ont conclu sur le fait que la quasi-totalité des sociétés dont la solidarité du dirigeant était recherchée sur le fondement de l'article L.267 du LPF était sous procédure collective à l'échéance de l'action en solidarité. Et que dans la très grande majorité des cas, la TVA représentait l'essentiel voir l'intégralité du passif fiscal.

313. Ce constat conjugué aux évolutions défendues dans notre propos quant à une réforme de la solidarité du dirigeant au passif fiscal nous mène certes à faciliter l'action en solidarité à l'encontre du dirigeant mais il nous conduit également à circonscrire cette faculté à un passif déterminé. La taxe sur la valeur ajoutée retient notre attention non pas seulement pour son importance budgétaire mais également pour sa nature. Dès son fait générateur, la TVA est une créance détenue par le Trésor public sur le redevable légal, autrement dit la personne morale. Cela constitue ici un point d'ancrage de notre réflexion car mis à part quelques exceptions bien identifiées sur des questions d'exigibilité telles que des décalages de paiement entre fournisseurs et clients selon la nature des biens ou services facturés, la rétention, la minoration de base ou encore la déduction à tort vont de pair avec l'intentionnalité du dirigeant de favoriser sa trésorerie plutôt que de restituer la taxe perçue (déduction faite de la TVA acquittée).

314. Et dans une autre mesure, le silence du dirigeant face à une mise en demeure de se conformer à ses obligations déclaratives ou encore le défaut de paiement qui accompagne le dépôt d'une déclaration dite « payante » concerne le plus souvent la TVA. Et dans ces situations, l'ouverture d'une procédure collective se présente alors comme une suite logique pour le redevable dans l'incapacité de régler une dette fiscale de TVA.

CONCLUSION DE LA PARTIE

POUR UNE SOLIDARITE CIRCONSCRITE AUX PASSIFS FISCAUX SANCTIONNES POUR MANQUEMENT OU DEFAILLANCE DELIBEREE DU DIRIGEANT

315. Il a été ici l'occasion de relever les écueils procéduraux inhérents à la solidarité du dirigeant au passif fiscal et leurs sources : plusieurs textes, plusieurs juges, plusieurs prescriptions et surtout une solidarité conçue comme mesure de recouvrement. Nous proposons à l'issue de cette première partie de réformer la solidarité du dirigeant au passif fiscal. Tout d'abord en écartant définitivement la possibilité pour le juge pénal de prononcer une solidarité car la solidarité n'est pas une peine. Ensuite en inscrivant au cours de la procédure d'assiette la faculté de désigner le dirigeant solidaire avec la personne morale qu'il dirige car la solidarité n'est pas une mesure de recouvrement. Enfin en concevant une solidarité en adéquation avec la procédure administrative car la solidarité doit selon nous accompagner la sanction administrative.

316. La solidarité doit, comme à l'heure actuelle mais dans un cadre rénové, être justifiée par le comportement du dirigeant. Le dirigeant de droit apparaît sans commune mesure comme la personne idoine. Nous avons souligné que le pouvoir de représentation finit de lier la solidarité du dirigeant de droit à la personne morale dont il est l'organe de direction. Malgré les écueils soulignés de l'action en solidarité qu'elle soit fondée sur les dispositions de l'article L.267 du LPF ou de l'article 1745 du CGI, il y a un point sur lequel il y a lieu de rebâtir une solidarité adaptée : le comportement du dirigeant doit rester au cœur des conditions auxquelles doit être suspendue sa solidarité au passif fiscal. La qualification des infractions fiscales sert de guide. Les sanctions fiscales qui jalonnent la procédure d'assiette préalable à l'action en recouvrement de l'administration révèlent que le comportement du dirigeant est déjà sanctionné. Les majorations pour manquements délibérés, celle pour défaillance déclarative après mise en demeure ou encore en cas d'activités occultes visent à sanctionner *de facto* le dirigeant qui a intentionnellement éludé l'impôt par ses omissions ou insuffisances déclaratives.

317. Ces situations s'appliquent particulièrement en matière de taxe sur la valeur ajoutée mais également aux créances fiscales authentifiées à la suite d'une taxation d'office préalablement à

la déclaration de créance qui succède à l'ouverture d'une procédure collective. Nous sommes alors en état de proposer de circonscrire la solidarité du dirigeant à ces seuls passifs fiscaux.

DEUXIEME PARTIE

FACILITER LA MISE EN ŒUVRE DE LA SOLIDARITE PAR L'ADMINISTRATION

318. Pourquoi faciliter l'action de l'administration en simplifiant les procédures ? L'idée même de faciliter l'action de l'Administration fiscale peut susciter une levée de bouclier. On peut penser qu'il s'agit d'accorder des prérogatives supplémentaires au fisc dont chacun s'accorde à manifester alors le risque d'une inquisition fiscale supplémentaire. Néanmoins, il n'en est rien dans notre propos car faciliter exprime l'état de rendre quelque chose facile ou plus facile à quelqu'un et non pas de « donner tous les droits ». La situation actuelle de la procédure, qui ouvre à l'Administration fiscale la faculté de rechercher la solidarité du dirigeant au passif fiscal, est contraignante. Trop ? Non. Mal fondée. Oui. Car la manière dont est construite actuellement la solidarité du dirigeant au passif fiscal forme un imbroglio procédural dans lequel se perd la notion même de solidarité. Imaginons un carrefour où l'action en solidarité initiée par l'administration devant les juges doit circuler au milieu de plusieurs voies qui s'enchevêtrent (indépendance des procédures, concurrence des procédures, règles de prescriptions civiles, pénales et fiscales...). Alors effectivement, faciliter l'action de l'administration peut revenir à l'encourager dans son action mais il s'agit d'abord à notre sens de fluidifier ce trafic procédural qui nuit à la notion même de solidarité sur laquelle il est nécessaire de clarifier le cadre malgré ses contraintes.

319. Si faciliter ne signifie pas encourager, il s'agit pour autant de lever des contraintes inhérentes à la situation actuelle et lui préférer un cadre nouveau. Car une fois le principe de solidarité rétabli dans ses fondements (aux côtés et en complément du mécanisme de représentation) et l'état des lieux des procédures réalisé, la simplification s'impose. Mais cette évolution ne doit évidemment pas porter atteinte aux droits dont peut actuellement jouir le dirigeant dont la solidarité serait recherchée. C'est alors que l'on mesure les écueils de la situation actuelle qui, sans en déformer le fond, vide certains droits et moyens de défense auxquels peut prétendre le dirigeant. L'émergence d'une procédure unique (alors qu'actuellement sont mêlées procédure civile, pénale et

fiscale) dans le cadre de l'action de l'Administration fiscale résonne comme une solution qui offre au dirigeant la faculté d'user de ses droits concomitamment à son coobligé : la société (nous dirons aussi la personne morale). Cette mutation déplace la solidarité du terrain judiciaire c'est-à-dire décidée exclusivement par le juge (soit de la responsabilité pour la solidarité prévue à l'article L. 267 du LPF soit répressif pour la solidarité prévue à l'article 1745 du CGI) vers le terrain administratif pour décider de la solidarité du dirigeant selon des modalités à prévoir par la procédure fiscale. Le contrôle du juge de l'impôt n'est plus absent mais relayé au rang de recours contentieux au même titre que toute la procédure fiscale qui entoure l'action de l'administration. La solidarité « sanction judiciaire » devient alors solidarité « sanction administrative » et plus précisément une solidarité fiscale adossée aux sanctions fiscales (titre 1) tout en plaçant le principe du contradictoire et le respect de la loyauté des débats au cœur de l'action en solidarité de l'administration à l'encontre du dirigeant (titre 2).

320. Quels sont les principes qui animent l'action en solidarité à l'encontre du dirigeant ? Et dans quel cadre s'inscrit cette action menée par l'administration qui a pour objectif de voir le dirigeant coobligé avec la société au passif fiscal ? Ces interrogations guident notre développement afin de définir la situation dans laquelle se situe à ce jour l'action en solidarité menée par l'Administration fiscale à l'encontre du dirigeant.

321. Tout d'abord, il est opportun de s'attarder sur ce qui encadre principalement l'action de l'administration dans sa recherche à voir prononcer la solidarité du dirigeant au passif fiscal : le temps. On soulignera alors que l'action en solidarité, compte tenu de ses fondements et de sa nature, a pour objectif d'ouvrir à l'Administration fiscale une voie nouvelle de recouvrement. Ce point est capital car à ce jour la solidarité du dirigeant est traitée comme une mesure de recouvrement. C'est prendre l'ombre pour la proie. Notre propos n'est pas de condamner l'administration et dénoncer une mauvaise application des textes. Il s'agit d'abord de critiquer des dispositions (LPF, art. L 267 et CGI, art. 1745) manifestement obsolètes. Il y a donc un temps pour tout en quelque sorte : celui de l'assiette qui précède celui du recouvrement. Le premier concerne l'application des textes fiscaux (champ d'application, détermination de l'assiette, taux,). Le second succède au précédent lorsque l'administration peut revendiquer un titre exécutoire (avis d'imposition ou avis de mise en recouvrement). Or, en l'état actuel, la question de la solidarité du dirigeant ne se pose que bien après la période d'assiette et plus précisément elle reste cantonnée dans le délai de recouvrement voire au-delà lorsque les délais de prescription en matière pénale viennent à s'appliquer. Il y a lieu de souligner les écueils de la situation actuelle et de dessiner les contours d'une réforme de la solidarité du dirigeant au passif fiscal (chapitre 1). Ainsi, la question de la dépénalisation de la solidarité est à notre sens évidente alors que la répression contre la fraude fiscale ne laisse plus de doute quant à l'anachronisme à laisser au juge pénal le

soin de prononcer la solidarité de l'article 1745 du CGI consécutive à la condamnation pour fraude fiscale (chapitre 2).

322. Il en a été question précédemment, le maquis des procédures qui encadrent et mènent à l'action en solidarité du dirigeant est dense. L'existence de deux textes distincts mais qui partagent le même objectif (prononcer la solidarité du dirigeant au passif fiscal) confronte la procédure devant le juge de la responsabilité (LPF, art. L 267) ou le juge répressif (CGI, art. 1745) à la procédure administrative qui fixe les modalités et conditions du mouvement de l'action en solidarité du comptable chargé du recouvrement. Conjuguée à la temporalité étriquée dont il est question dans le chapitre précédent et une fois écartée la solidarité de l'article 1745 du CGI, il y a lieu de simplifier le contexte procédural pour retrouver une pertinence, préalable indispensable à l'émergence de nouvelles modalités d'action en solidarité de l'administration envers le dirigeant en replaçant le principe de loyauté des débats au cœur de la procédure (chapitre 3).

323. La question de la prescription et plus généralement la problématique de la temporalité de l'action en solidarité occupe la procédure actuelle inhérente à la solidarité du dirigeant et préoccupe l'Administration fiscale quant à la manière de mener son action. L'action en solidarité du dirigeant au passif fiscal mise en mouvement par le comptable chargé du recouvrement qui assure les intérêts du Trésor public dépend à la fois de la nature que la loi réserve à la solidarité et de la nature de l'action en elle-même. Aujourd'hui, la solidarité du dirigeant s'inscrit dans un temps qui relève soit de l'action en recouvrement de l'Administration fiscale (section 1) lorsqu'il s'agit des dispositions de l'article L. 267 du LPF soit de la procédure pénale (section 2).

SECTION 1

PRESCRIPTION ET ACTION EN RECOUVREMENT

§ 1. UNE COURSE CONTRE LE TEMPS

324. L'ombre d'un écueil plane sur l'action du comptable chargé du recouvrement. Par exemple, les dispositions de l'article L. 267 du LPF qui visent des observations graves et répétées des obligations fiscales, ne peuvent être appliquées à des faits les caractérisant commis au cours d'une période antérieure à son entrée en vigueur. Aussi, lorsque les faits se sont produits sur une période à la fois antérieure et postérieure à l'entrée en vigueur du texte, le juge doit distinguer. C'est l'exigibilité de l'imposition qui doit être retenue et non seulement le fait générateur. Un auteur incontournable souligne que « cette procédure est soumise à l'aléa du temps, destructeur des procédures au regard du risque de prescription de la créance du Trésor public. Par la question préjudicielle, le dirigeant poursuivi, en soulevant une exception de procédure, dans sa contestation des impositions planant sur sa tête, entame une course contre la montre. La relance de l'activité procédurale rend ainsi possible la prescription de la créance fiscale de la société qui ne peut par construction n'être ni suspendue, ni interrompue⁷³² ». Il est utile de rappeler ce qu'un auteur souligne opportunément s'agissant des conflits de compétence en droit national et en l'occurrence s'agissant d'imposition : « c'est en raison de la survivance du principe selon lequel le juge judiciaire est meilleur garant des droits et libertés individuels que le législateur est intervenu pour attribuer à ce juge la connaissance d'affaires administratives. Le juge judiciaire est donc compétent pour statuer sur les opérations d'assiette (les conditions d'établissements de l'imposition), sur les opérations de recouvrement (encaissement par le comptable public), mais aussi sur les conséquences dommageables des opérations d'assiette et de recouvrement. Il dispose d'une plénitude de compétence lui permettant le cas échéant de statuer sur les

732 DOUAY M., Mise en oeuvre de la responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de société par la DGFIP (LPF, art. L. 267), Jurisclasseur, fasc. 590, 1er septembre 2010, n°6

questions d'interprétation d'actes administratifs ou d'appréciation de leur légalité. C'est pourquoi le juge judiciaire doit saisir le juge administratif d'une question préjudicielle lorsque la solution du litige dont il est saisi implique l'examen préalable d'une question relative à l'impôt indirect⁷³³ ». Et, comme le rappelle un autre auteur, « une imposition ne peut être contestée que dans le cadre procédural prévu par la loi, c'est-à-dire devant les juridictions administratives. Il n'en demeure pas moins que s'agissant d'une responsabilité solidaire le dirigeant ne peut être tenu d'une dette fiscale contestable. C'est d'ailleurs ce qui explique que dans le cadre de la jurisprudence, il est jugé que lorsque le gérant a présenté une réclamation contentieuse à l'administration pour demander divers dégrèvements, il y a lieu de surseoir à statuer jusqu'à ce qu'il ait été statué sur les réclamations contentieuses. [...] que soit contestée la procédure d'imposition ou l'imposition elle-même, le juge doit, en toute hypothèse, surseoir à statuer après avoir effectué le renvoi préjudiciel devant le juge de l'impôt⁷³⁴ ». Parce que le temps tient une place essentielle dans la procédure fiscale, l'action en solidarité du dirigeant n'y échappe pas.

325. L'action prévue par l'article L. 267 du LPF est une action à caractère civil d'ordre patrimonial qui vise à obtenir la condamnation du dirigeant au paiement solidaire des impositions dues par la personne morale quand certaines conditions sont remplies. Les dispositions de l'article 1206 du Code civil qui prévoient que les poursuites faites contre l'un des débiteurs solidaires interrompent la prescription à l'égard de tous sont inapplicables avant l'intervention du jugement de la solidarité. Il s'agit là d'un effet secondaire de la solidarité qui voit la prescription interrompue par le créancier à l'égard de l'un des codébiteurs se trouve interrompue à l'égard de tous (articles 1206 et 2249 du Code civil)⁷³⁵. Il en résulte notamment que l'action en recouvrement d'une imposition qui n'est pas prescrite à l'égard d'un contribuable ne l'est pas davantage à l'égard du

733 BETCH M., Droit fiscal, Vuibert, 2e éd., 2010, p. 391

734 SERLOOTEN P., Responsabilité solidaire des dirigeants sociaux (LPF, art. L. 267) : la faute du dirigeant et la contestation de la dette fiscale de la société. Note sous Cass. com., 25 avril 2006, n°03-20709, Bulletin Joly Sociétés, 1er août 2006, n°8, p.1050

735 BOI-REC-SOLID-10-10-30 ; Doc. adm. DGI, 12 C 2253 n°40 *anc.*

débiteur solidaire⁷³⁶. Dès lors, l'effet suspensif d'une déclaration au passif de la procédure collective ouverte à l'encontre d'un époux s'étend également à l'autre époux, même séparé de biens conformément aux dispositions de l'article 1685-2 du CGI⁷³⁷. Le juge⁷³⁸ a ainsi considéré que la responsabilité solidaire n'étant pas de droit, mais devant être prononcée par le juge, l'interruption ou la suspension de l'action ouverte à l'encontre du dirigeant (sursis à statuer afin de faire trancher le litige d'assiette par la juridiction administrative) en vue du prononcé de celle-ci est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société. Le temps qui s'écoule par le « jeu » des prescriptions et des recours lesquels « jouent » sur le cours de événements complexifient la mise en œuvre de l'action en solidarité du dirigeant. Il faut souligner qu' « il appartient de ce fait au juge, afin d'apprécier si une telle action est prescrite, d'examiner préalablement si la créance fiscale l'est ou non à l'égard de l'entreprise et de se référer au régime de droit commun de la déchéance de l'action en recouvrement des comptes publics, tel que défini par les articles L. 274 et L. 275 du Livre des procédures fiscales⁷³⁹ ». Il faut noter que le prononcé d'un sursis à statuer sur le bien-fondé de l'action du comptable chargé du recouvrement à l'encontre du dirigeant de la société reliquataire, afin de permettre à celui-ci de faire trancher une question préjudicielle, est sans incidence sur l'exigibilité de l'impôt dû par celle-ci. Ainsi la suspension de l'action ouverte à l'encontre du dirigeant sur le fondement de la responsabilité fiscale conformément aux dispositions de l'article L.267 du LPF est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société puisque celle-ci n'étant pas suspendue continue de courir. « L'impossibilité d'agir en responsabilité contre le dirigeant est sans incidence sur le recouvrement auprès de la

736 CE, 29 septembre 1982, req. n°29 839 ; 25 mars 1983, req. n°30 567

737 Ibid.

738 Cass. Com., 31 octobre 2006 nos 1178 et 1179 FS-D

739 DOUAY M., Procédures fiscales et loi de sauvegarde des entreprises, Litec, 2007, n°260

société ; les deux actions sont totalement indépendantes⁷⁴⁰ » ce qui a pour effet de distinguer deux choses bien dépendantes d'une de l'autre. D'un côté la procédure relative au passif fiscal et de l'autre la procédure relative à l'action en solidarité de ce même passif auprès du dirigeant.

326. L'assignation du dirigeant, des paiements faits par le dirigeant ou la notification à ce dernier de mesures conservatoires prises sur son patrimoine lors de l'assignation n'ont pas d'effet interruptif sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société. Cependant, la doctrine administrative a été rapportée sur ce point. Le principe de la solidarité du dirigeant doit donc être établi par une décision de justice avant que la créance fiscale à l'encontre de la société ne soit prescrite. Cette jurisprudence entraîne des conséquences importantes, notamment lorsque le juge de l'impôt est saisi, sur renvoi du juge de la solidarité, d'une question préjudicielle relative à l'assiette de l'imposition. Le juge de l'impôt est alors tenu de se prononcer sur cette question préjudicielle, même dans une hypothèse où le recours direct serait irrecevable⁷⁴¹. Il est ainsi à craindre que l'action en recouvrement à l'encontre de la société ne soit prescrite dès lors que la suspension de l'action engagée à l'encontre du dirigeant n'arrête pas le cours de la prescription à l'égard du redevable légal. Dans ces conditions, il appartient à l'Administration fiscale de démontrer devant le juge de la solidarité que l'argumentation du dirigeant concernant l'assiette de l'impôt est éventuellement dilatoire (argumentation similaire déjà présentée par la société, contestation imprécise...). On voit ici que si les deux actions (celle à l'encontre de la société comme celle à l'encontre du dirigeant) sont indépendantes, la motivation de l'une entretient tout de même une réelle proximité avec l'autre.

740 SERLOOTEN P., Responsabilité fiscale : coordination des actions contre le dirigeant et contre la société, note sous Cass. com., 31 octobre 2006, n°04-15497, Bull. Joly Sociétés, 2007, p.98

741 La réclamation préalable du dirigeant (recours direct) n'est recevable que si l'intéressé a été préalablement condamné solidairement et mis en demeure de payer la créance fiscale. v. CE 10 novembre 2000, n° 204805

327. L'action en responsabilité solidaire doit être engagée dès que les conditions de mise en œuvre sont réunies. Or, à cet égard, il a été jugé que l'action doit être engagée dans un délai raisonnable. La Cour de cassation considère que le caractère raisonnable du délai d'engagement, nécessairement inférieur au délai de prescription de l'action en recouvrement (quadriennale) puisque si la prescription était intervenue, la recherche de l'engagement de l'action dans ce délai serait sans objet et, mais relève tout de même de l'appréciation souveraine des juges du fond⁷⁴². Les « conflits » qui opposent action en solidarité et prescription renvoient à ce que les dispositions qui encadrent cette procédure touchent à la fois à l'assiette (détermination du passif fiscal) et au recouvrement dans un temps qui, par définition, n'est pas le même car l'une précède forcément l'autre.

Compte tenu de ce qui précède, il n'est pas inutile de rappeler les règles essentielles qui organisent la prescription de l'action en recouvrement et elles s'imposent au comptable chargé du recouvrement dans son action à l'encontre d'un redevable comme de son dirigeant en vue de voir prononcer sa solidarité au paiement du passif fiscal. Plusieurs textes⁷⁴³ sont venus réformer les dispositions qui encadrent la prescription de l'action en recouvrement du comptable public. Il faut désormais distinguer entre la prescription extinctive et la prescription acquisitive⁷⁴⁴, il doit également être fait de même en matière fiscale entre le délai de prescription de l'action en répétition et le délai de prescription de l'action en recouvrement. Alors que le premier vise le délai pendant lequel l'administration peut établir ou constater l'existence d'une dette fiscale constituée par l'impôt en principal et éventuellement une imposition complémentaire ou des pénalités fiscales, le second, qui nous préoccupe immédiatement dans notre propos vise le délai pendant lequel le créancier peut poursuivre le recouvrement forcé de ces impositions ou pénalités et encadré par les dispositions de l'article L. 274 du LPF

742 Cass. com., 26 mai 2004, n° 01-02.838

743 L.n°2008-561, 17 juin 2008 ; Ord. N°2011-1895, 19 décembre 2011 et D. n°92-755, 31 décembre 1992

744 C. civ., art. 2219 et 2258

précédemment visé par les dispositions de l'article L. 275 du LPF désormais abrogé⁷⁴⁵. Ainsi, « les comptables publics des administrations fiscales qui n'ont fait aucune poursuite contre un redevable pendant quatre années consécutives à compter du jour de la mise en recouvrement du rôle ou de l'envoi de l'avis de mise en recouvrement sont déchus de tous droits et de toute action contre ce redevable⁷⁴⁶ ». L'action du comptable public est déterminée, dans le temps par ce délai de quatre ans.

Le point de départ du délai varie selon la nature de l'imposition : impôts recouverts par voie d'avis de mise en recouvrement (date d'envoi de l'avis de mise en recouvrement⁷⁴⁷ – AMR - et pas plus tard que la date de signature de ce dernier par le comptable ou la date d'accusé de réception en cas d'envoi avec avis de réception), impositions recouvrées par voie de rôle⁷⁴⁸ (le délai court à compter de la mise en recouvrement du rôle c'est à dire la date à laquelle est prise la décision administrative homologuant le rôle), impositions authentifiées par décision de justice (les dispositions de l'article L. 111-3 du code des procédures civiles d'exécution précisent que constituent des titres exécutoires « 1° les décisions des juridictions de l'ordre judiciaire ou de l'ordre administratif lorsqu'elles ont force exécutoire, ainsi que les accords auxquels ces juridictions ont conféré force exécutoire [...] ». En conséquence, à compter de la date d'obtention de ces titres ayant force exécutoire (tel qu'un jugement de responsabilité solidaire par exemple), un double délai de prescription court. Tout d'abord le délai applicable à l'exécution de la décision qui varie selon que la procédure suivie est civile ou pénale. Puis, un délai de prescription de l'action en recouvrement qui s'applique

745 L. n°2010-1658, 29 décembre 2010, art. 55

746 LPF, art. L. 274 al. 1^{er}

747 En cas d'irrégularité de l'AMR, celle-ci est, conformément aux dispositions de l'article R.*256-1 du LPF, sans incidence sur la régularité de la procédure de rectification. Dès lors que cette irrégularité entraîne la nullité de l'AMR, l'administration est en droit, tant que le délai de reprise n'est pas expiré, d'émettre un nouvel AMR sans pour autant avoir à procéder préalablement à un dégrèvement, v. Cass. Com., 26 mai 2004, n°01-11.722 et n°01-15.114 : Bull. Civ. IV n°103 et 104. Lorsque l'AMR est rétabli à la suite d'une annulation d'un jugement favorable au contribuable, l'AMR initial est alors suffisant et le délai de prescription court à compter de la notification de la décision de la Cour, v. CE, 28 juin 1989, n°61483

748 CGI, art. 1658, 1659 et 1659 A

indépendamment de la procédure suivie autrement dit le délai de prescription de l'action en recouvrement de 4 ans. Le délai court à compter de la date à laquelle la décision est passée en force de chose jugée c'est à dire lorsque celle-ci est exécutoire⁷⁴⁹. Il est opportun de rappeler que sont donc visées les décisions pour lesquelles les voies de recours ordinaires n'ont pas été exercées ou lorsqu'elles ont été épuisées. Et d'ajouter que l'appel comme l'opposition sont suspensifs d'exécution⁷⁵⁰ ce qui n'est pas le cas s'agissant des voies de recours extraordinaires telles que la tierce opposition ou le pourvoi en cassation. Cette situation impose donc quelques précisions. Le délai de prescription débute s'agissant d'un jugement de première instance non frappé d'une voie de recours par la date d'expiration du délai de recours s'agissant d'une décision d'appel, il est retenu comme point de départ la date du prononcé de l'arrêt. À l'issue de l'appel et en cas de décision favorable à l'administration, il sera tenu compte de la faculté pour le contribuable de se pourvoir en cassation. Si tel est le cas alors, les dispositions de l'article 625 du code de procédure civile prévoient que « sur les points qu'elle atteint, la cassation replace les parties dans l'état où elles se trouvaient avant le jugement cassé. Elle entraîne, sans qu'il y ait lieu à une nouvelle décision, l'annulation par voie de conséquence de toute décision qui est la suite, l'application ou l'exécution du jugement cassé ou qui s'y rattache par un lien de dépendance nécessaire ». Le résultat du pourvoi en cassation détermine alors le sort du délai. Si la décision est favorable à l'administration, la prescription court à compter de la décision de la Cour de cassation et dans le cas contraire, la nullité de tous les actes interruptifs qui sont la suite ou l'exécution de la décision cassée est prononcée. La situation d'une cassation avec renvoi est encore plus délicate quant à la détermination du point de départ à partir duquel court le délai de la prescription puisque dans ce cas, l'instance antérieure reprend son cours devant la juridiction de renvoi, les parties étant replacées dans le même état conformément aux dispositions de l'article 2242 du Code civil lequel prévoit que « l'interruption [de la prescription] résultant de la demande en justice produit ses effets

749 CPC, art. 500 et 501

750 CPC, art. 539

jusqu'à l'extinction de l'instance » confirmée à plusieurs reprises par le juge⁷⁵¹. Dans le cas de figure d'une cassation avec renvoi, la prescription ne court donc pas contre le comptable chargé du recouvrement tant que la Cour d'appel de renvoi n'a pas rendu sa décision. Les articles 2228 et 2229 du Code civil reprennent les dispositions des anciens articles 2260 et 2261 du même code. Conformément à celles-ci, le délai commence à courir le premier jour qui suit le fait générateur étant observé que le jour pendant lequel se produit un événement à partir duquel court un délai de prescription ne compte pas. La prescription est acquise lorsque le dernier jour du délai est écoulé⁷⁵² (articles 640 et 641 du code de procédure civile). Le délai qui expirerait normalement un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé, est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant⁷⁵³. L'interruption de la prescription enlève toute valeur au délai déjà écoulé et fait courir un nouveau délai de même nature et de même durée. La suspension de la prescription entraîne l'arrêt du cours de la prescription. Le délai déjà écoulé est maintenu et l'écoulement du délai reprend à la date à laquelle la cause de la suspension a disparu. Au regard des personnes visées par la prescription, tout comptable est fondé à poursuivre le recouvrement de ses créances auprès de débiteurs tenus conjointement, solidairement ou à titre subsidiaire (sous certaines conditions) au paiement des impositions. Dès lors, il paraît plus pertinent que le dirigeant tenu solidairement au paiement du passif fiscal le soit dès la procédure d'assiette c'est-à-dire dans le temps consacré par la procédure et la prescription à la détermination de l'assiette sur laquelle sera calculée l'impôt ainsi que les pénalités afférentes et dont le dirigeant est susceptible de voir sa solidarité effective. Pour ce faire, il doit disposer d'un titre exécutoire. Désormais, depuis le 1er octobre 2011 et aux termes de l'article R* 256-2 du LPF⁷⁵⁴, « lorsque le comptable poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs

751 Cass. Civ., 1ère 8 déc.1976 : Bull. civ. I n° 392 ; Cass. Com., 15 oct.1991 : Bull. civ. IV n° 295 ; Cass. Civ., 1ère 24 juin1997 : Bull. civ. I n° 215 ; Cass. civ. 1ère 23 mars 1999 : Bull. civ. I n° 109

752 CPC, art. 640 et 641

753 CPC, art. 642

754 D. n° 2011-1302, 14 octobre 2011 portant modification de certaines dispositions relatives aux procédures de recouvrement mises en œuvre par la DGFIP

tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci, il notifie préalablement à chacun d'eux un avis de mise en recouvrement à moins qu'ils n'aient la qualité de représentant ou d'ayant cause du contribuable, telle que mentionnée à l'article 1682 du CGI ». La modification de la durée d'exercice de l'action en recouvrement. En principe, l'accomplissement du délai de quatre ans visé à l'article L. 274 du LPF a pour effet de frapper de prescription le droit d'agir de l'administration. Cependant, ce délai n'est pas fixé définitivement et des événements sont susceptibles de modifier la durée de la prescription. Ces événements vont entraîner soit l'interruption soit la suspension de la prescription, ceux-ci se traduisant chacun par l'arrêt momentané du cours de la prescription, mais dans des conditions différentes. L'interruption de la prescription enlève toute valeur au délai déjà écoulé et fait courir un nouveau délai de même nature et de même durée. La suspension de la prescription entraîne quant à elle l'arrêt du cours de la prescription tant que le créancier se trouve dans l'impossibilité d'agir – le délai déjà écoulé est maintenu – et le délai recommence à courir à la date à laquelle la cause de la suspension a disparu.

328. La jurisprudence a caractérisé l'interruption des délais de prescription, qui selon elle, était associée à une suspension des délais puisque ceux-ci ne recommençaient pas à courir « tant que le litige n'avait pas trouvé sa solution définitive ». L'article 2242 du Code civil dispose que « l'interruption résultant de la demande en justice produit ses effets jusqu'à l'extinction de l'instance ». L'article 2243 du même code prévoit enfin que « l'interruption est non avenue si le demandeur se désiste de sa demande ou laisse périmer l'instance, ou si sa demande est définitivement rejetée ». L'effet interruptif ne se produit que pour le montant de la créance mentionné dans l'acte interruptif de prescription. Le nouvel article L. 274 du LPF ne fait plus expressément référence aux modalités d'interruption du délai de prescription. Le délai de prescription de l'action en recouvrement est interrompu dans les conditions de droit commun⁷⁵⁵. Ainsi, convient-il de se reporter à l'ensemble des textes applicables en cette matière. L'article 2231 du

755 CE, 30 avril 1996

Code civil précise que « l'interruption efface le délai de prescription acquis. Elle fait courir un nouveau délai de même durée que l'ancien ». L'article 2244 du Code civil aux termes duquel « le délai de prescription ou le délai de forclusion est également interrompu par une mesure conservatoire prise en application du code des procédures civiles d'exécution ou un acte d'exécution forcée ». Ce nouvel article substitue le terme « d'acte d'exécution forcée » à ceux de « commandement et de saisie » mentionnés dans l'ancien article 2244 du Code civil. En définitive, la loi du 17 juin 2008 et l'ordonnance du 19 décembre 2011 énoncent plusieurs causes d'interruption propres à la prescription extinctive : la reconnaissance du droit par le débiteur⁷⁵⁶, la demande en justice⁷⁵⁷, la mesure conservatoire ainsi que l'acte d'exécution forcée⁷⁵⁸. La loi de finances rectificative pour 2010 et l'article L. 257-0 A du LPF ajoutent à cette liste la mise en demeure de payer. L'interruption de la prescription de l'action en recouvrement peut intervenir à différents événements dont il est utile de citer la citation en justice. Toute demande en justice qui tend à faire reconnaître ou à exercer un droit produit un effet interruptif qui se prolonge jusqu'à ce que le litige trouve sa solution définitive. L'article 2241 du code civil dispose que « la demande en justice, même en référé, interrompt le délai de prescription ainsi que le délai de forclusion. Il en est de même lorsqu'elle est portée devant une juridiction incompétente ou lorsque l'acte de saisine de la juridiction est annulé par l'effet d'un vice de procédure ». Et tout particulièrement, s'agissant des actions engagées contre un dirigeant sur le fondement de l'article L. 267 du LPF ou 1745 du CGI, les actes de la procédure judiciaire intervenus avant que la solidarité ne soit établie par une décision juridictionnelle, qui ne visent que la personne poursuivie (pas encore débitrice), ne peuvent en aucun cas avoir un effet interruptif sur la prescription des impositions dues par le redevable légal. On peut également citer la mise en demeure de payer. L'article L. 257-0 A du LPF désormais commun à tous les comptables de la DGFIP chargés du recouvrement de l'impôt, et applicable à compter du 1er octobre

756 C. civ., 2240

757 C. civ., 2241

758 C. civ., 2244

2011, prévoit que « 1. À défaut de paiement des sommes mentionnées sur l'avis d'imposition [...] ou de celles mentionnées sur l'avis de mise en recouvrement [...], le comptable public compétent adresse au contribuable une mise en demeure de payer [...]. La mise en demeure de payer interrompt la prescription de l'action en recouvrement. Elle peut être contestée dans les conditions prévues à l'article L. 281 [...] ».

On peut citer en complément l'accomplissement d'actes d'exécution forcée. Les actes d'exécution forcée sont interruptifs de prescription dès lors qu'ils sont réguliers. La date de l'interruption par un acte d'exécution forcée est, sauf exception prévue par la loi, celle de l'acte régulier et non celle de sa dénonciation au débiteur. L'interruption de la prescription trouve en effet son fondement dans l'initiative du créancier et non dans la connaissance qu'en reçoit le débiteur. Cela étant, l'acte pour être régulier doit être régulièrement dénoncé au débiteur s'il existe un tiers saisi. Parmi ces actes, on peut citer : les procédures de saisie mobilière telles que la saisie-vente⁷⁵⁹, la saisie-attribution⁷⁶⁰, la saisie des rémunérations⁷⁶¹ ou encore la saisie des droits incorporels⁷⁶² ; la saisie immobilière⁷⁶³ et l'avis à tiers détenteur⁷⁶⁴.

§ 2. S'AGISSANT DES MESURES CONSERVATOIRES

329. L'article 2244 du Code civil dispose que le délai de prescription ou le délai de forclusion est également interrompu par une mesure conservatoire prise en application du code des procédures civiles d'exécution ou un acte d'exécution forcée. En outre, le régime de l'interruption pour les mesures conservatoires est calqué sur celui des procédures d'exécution, qui sont interruptives dès leur accomplissement. Pour les actes

759 Art. L. 221-1 et suivants ainsi R. 221-1 et suivants du code des procédures civiles d'exécution

760 Art. L. 211-1 et R. 211-1 et suivants du code des procédures civiles d'exécution

761 Art. L. 212-1 et R. 212-1 et suivants du code des procédures civiles d'exécution

762 Art. L. 231-1 ainsi que R. 231-1 à R. 232-8 du code des procédures civiles d'exécution

763 Art. L. 311-1 et suivants ainsi que R. 311-1 et suivants du code des procédures civiles d'exécution. L'ordonnance n° 2006-461 du 21 avril 2006 complétée par le décret n° 2006-936 du 27 juillet 2006

764 Art. L. 262 du LPF

non interruptifs de prescription : ne constitue pas une cause d'interruption de prescription la prise de garanties (nantissements, hypothèques.....), en dehors du cas particulier des sûretés judiciaires prises dans le cadre des mesures conservatoires (art. L. 511-1 du code des procédures civiles d'exécution).

330. La suspension de la prescription de l'action en recouvrement renvoie aux innovations majeures de la loi du 17 juin 2008 qui ont trait aux incidents pouvant perturber le cours de la prescription pour l'interrompre ou la suspendre. La loi prend soin de donner la définition de la suspension. En vertu du nouvel article 2230 du Code civil, « la suspension de la prescription en arrête temporairement le cours sans effacer le délai déjà couru ». Cette définition a le mérite de préciser la différence avec l'interruption qui fait courir à nouveau un délai identique. Selon l'article 2234 du Code civil « la prescription ne court pas ou est suspendue contre celui qui est dans l'impossibilité d'agir par suite d'un empêchement résultant de la loi, de la convention ou de la force majeure ». Dans le domaine de l'action en recouvrement, l'empêchement du créancier sera essentiellement invoqué lorsqu'un débiteur d'impôts a, à l'occasion d'une réclamation relative à ceux-ci, demandé le bénéfice du sursis de paiement prévu à l'article L. 277 du LPF et aussi dans certaines hypothèses de surendettement des particuliers, de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire. Il existe des cas de suspension particuliers qu'énumère le Code civil dans les articles 2235 à 2239 et qui ne concernent que rarement le Trésor agissant en recouvrement (mineurs non émancipés, majeurs sous tutelle, époux, partenaires d'un pacs, médiation, conciliation). Par ailleurs, la loi prévoit un mécanisme de suspension pour ce qui concerne les créances à terme, conditionnelles ou les actions en garantie⁷⁶⁵. Les événements interruptifs au suspensifs de prescription ne manquent pas. Notre propos ne vise pas à en commenter la pertinence ou l'intérêt. Dans un contexte procédural double où la procédure d'assiette ne se confond pas dans le temps avec l'action en solidarité, on s'interroge sur la cohérence de cette dualité et ceci sans oublier le droit des entreprises en difficulté.

765 C.civ., art. 2233

331. En cas d'ouverture de procédures concernant les entreprises en difficulté, l'objectif de la loi de 2005⁷⁶⁶ est d'anticiper le traitement des difficultés des entreprises afin de maintenir l'activité et l'emploi. Quatre procédures sont prévues. Deux nouvelles par rapport à la loi du 25 janvier 1985 : la conciliation (forme rénovée du règlement amiable) et la procédure de sauvegarde. Et il faut compter sur deux déjà présentes dans le cadre de la législation : le redressement et la liquidation judiciaire. S'agissant de la procédure de conciliation (qui n'est pas une procédure collective *stricto sensu*), celle-ci est ouverte à toute entreprise qui éprouve une difficulté juridique, économique ou financière avérée ou prévisible et qui ne se trouve pas en état de cessation des paiements depuis plus de quarante-cinq jours. Cette procédure se substitue à l'ancien règlement amiable dont elle emprunte de nombreux aspects. Il s'agit d'une procédure menée sous l'égide d'un conciliateur en vue de la conclusion d'un accord amiable entre le débiteur et ses principaux créanciers. Elle offre la faculté d'une résolution de l'accord en cas d'inexécution par le débiteur. Pour les créances nées antérieurement au jugement d'homologation et lorsque l'on se situe en phase de recherche de l'accord, le tribunal qui a ouvert la conciliation peut, sur demande du débiteur, imposer au comptable des délais de paiement prévus par les articles 1244-1 à 1244-3 du Code civil pour une durée maximale de deux ans. Dans ce cadre, les procédures d'exécution et, par voie de conséquence, la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues, le comptable chargé du recouvrement étant dans l'impossibilité d'agir. Aux termes de l'article L. 611-10-1 du code de commerce, « l'accord constaté ou homologué interrompt ou interdit toute action en justice et arrête ou interdit toute poursuite individuelle tant sur les meubles que les immeubles du débiteur dans le but d'obtenir le paiement des créances qui en font l'objet ». L'exécution de l'accord suspend jusqu'à son terme ou sa résolution la prescription de l'action en recouvrement (pour ce qui concerne les créances visées par l'accord). Par ailleurs, le jugement d'homologation ou la conclusion de l'accord signé du

766 L. n° 2005-845, 26 juillet 2005

débiteur (valant reconnaissance de dette) interrompt la prescription. Le comptable des finances publiques, partie à l'accord, est tenu de n'entreprendre aucune poursuite et de suspendre celles qui auraient été engagées, mais non menées à terme, avant l'homologation de l'accord. Le comptable qui n'est pas partie à l'accord ne peut pas se voir imposer des délais de paiement par le juge. Toutefois, si en phase de recherche de l'accord, le président du tribunal, sur demande du débiteur, a fait application des dispositions des articles 1244-1 à 1244-3 du Code civil à l'encontre du comptable public, les délais de paiement qui lui auront été imposés par le juge sont maintenus pendant l'exécution de l'accord de conciliation. Pour les créances nées postérieurement au jugement d'homologation, la suspension des poursuites et donc la suspension de la prescription de l'action en recouvrement ne concernent pas les créances nées postérieurement au jugement d'homologation.

§ 4. LES PROCEDURES DE SAUVEGARDE, DE REDRESSEMENT JUDICIAIRE ET DE LIQUIDATION JUDICIAIRE

332. À la différence de la procédure de conciliation, il convient de distinguer les créances nées antérieurement à l'ouverture de la procédure collective, qui sont soumises à déclaration, et celles qui naissent après le jugement. Pour les créances antérieures au jugement et soumises à déclaration⁷⁶⁷, les procédures de sauvegarde, de redressement et de liquidation judiciaire sont l'occasion de causes d'interruption et de suspension se succédant entre elles. Compte tenu du jugement de procédure collective, la prescription est suspendue tant qu'aucune mesure de poursuite ne peut être exercée, le Trésor étant soumis, comme tout autre créancier, à la règle de la suspension des poursuites individuelles⁷⁶⁸. Par ailleurs, la prescription est interrompue par la déclaration de créances qui constitue une demande en justice⁷⁶⁹. La déclaration de créances interrompt la prescription et l'effet interruptif se prolonge jusqu'à la clôture de la

767 C.com., art. L. 622-24 al. 1er

768 C. com., L. 622-21, L. 631-14 et L. 641-3

769 C. com., L. 622-24 à L. 622-26 et L. 631-14 et L. 641-3

procédure collective⁷⁷⁰. La déclaration de créances interrompt la prescription à l'égard de la caution sans qu'il soit besoin d'une notification⁷⁷¹. En pratique, la prescription ne court pas pendant toute la durée de la procédure et ne recommencera à courir qu'après la clôture de la procédure collective. La durée de la suspension (période pendant laquelle le comptable est empêché d'agir) dépend toutefois de la nature de la procédure et de sa solution. S'agissant de la procédure de sauvegarde, celle-ci est ouverte à la demande du débiteur justifiant de difficultés qu'il n'est pas en mesure de surmonter et de nature à le conduire à la cessation des paiements⁷⁷². Elle a vocation à donner lieu à un plan de sauvegarde arrêté par jugement à l'issue d'une période d'observation. Durant la période d'observation et pendant la réalisation du plan, le comptable est empêché d'agir et le délai de l'action en recouvrement ne court pas. Si le plan est réalisé, il existe une procédure de constatation de l'achèvement de l'exécution du plan de sauvegarde (art. L. 626-28 du Code de commerce). Si le plan n'est pas réalisé, deux issues de résolution sont prévues⁷⁷³. Soit la résolution n'entraîne pas la cessation des paiements et alors un redressement ou une liquidation judiciaire sont exclues. Les créanciers du plan retrouvent leur droit de poursuite individuelle pour recouvrer leurs créances, déduction faite des sommes perçues. Le délai de prescription de l'action en recouvrement recommence alors à courir. Cela étant, rien n'interdit au débiteur de demander l'ouverture d'une conciliation ou d'une autre sauvegarde avec les effets précités sur la prescription. Soit la constatation de l'état de cessation des paiements au cours du plan entraîne le prononcé d'un redressement ou d'une liquidation judiciaire. Les créances admises au passif de la procédure de sauvegarde le sont automatiquement à la seconde procédure⁷⁷⁴ (redressement ou liquidation judiciaire). Le comptable qui a omis de déclarer ses créances au passif de la première procédure peut les déclarer au passif de la seconde. Enfin, doivent être déclarées au passif de la seconde procédure les créances

770 Cass. Com., 15 mars 2005, n°03-17783 : Bull. civ. IV n° 63 ; CE, 27 octobre 2009, n° 300438, 8e et 3e s.-s.

771 Cass. Com., 26 sept. 2006, n°04-19751 : Bull. civ. IV n° 190

772 C. com., art. L. 620-1

773 C. com., art. L. 626-27 I al. 2 et 3

774 C. com., art. L. 626-27 III

postérieures de la première procédure et les créances nées après l'arrêté du plan de sauvegarde.

333. S'agissant de la procédure de redressement judiciaire, le débiteur doit être en état de cessation des paiements. Pendant la période d'observation, le tribunal peut mettre fin à la procédure ouverte de redressement judiciaire (fonds suffisants pour désintéresser les créanciers), ordonner la cession totale ou partielle de l'entreprise, prononcer la liquidation judiciaire ou arrêter un plan de redressement. Dès lors que le Trésor est soumis à la suspension des poursuites individuelles, la prescription ne court pas pendant toute la durée de la procédure et ne recommence à courir qu'après la clôture de la procédure collective. Durant la période d'observation, le jugement d'ouverture suspend, jusqu'au jugement arrêtant le plan ou prononçant la liquidation judiciaire, toute action contre les personnes physiques coobligées ou ayant consenti une sûreté personnelle ou ayant affecté ou cédé un bien en garantie⁷⁷⁵. Le délai de prescription de l'action en recouvrement ne court pas tant que le comptable est empêché d'agir à l'encontre de ces personnes. Durant le plan de redressement, les coobligés personnes physiques et les personnes ayant consenti une sûreté personnelle ou ayant affecté ou cédé un bien en garantie ne peuvent se prévaloir des dispositions du plan (art. L. 631-20 du code de commerce modifié par l'Ordonnance n° 2008-1345 du 18 décembre 2008), contrairement à la sauvegarde. Dans ces deux cas de figure (sauvegarde et redressement), les personnes morales ne peuvent se prévaloir des dispositions du plan. Dans ces conditions, le délai de prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de ceux-ci continue à courir. En cas d'inexécution du plan par le débiteur, le tribunal peut prononcer sa résolution. Si une procédure de liquidation judiciaire est ensuite ouverte, le comptable n'est pas tenu de déclarer à nouveau ses créances et sûretés. Les créances inscrites au plan sont admises de plein droit, déduction faite des sommes perçues.

334. La liquidation judiciaire a pour objet de mettre fin à l'activité de l'entreprise ou de réaliser le patrimoine du débiteur par une cession totale ou séparée de ses droits et

775 C. com., art. L. 622-28 modifié par Ord. n° 2008-1345, 18 décembre 2008, art. 166

biens⁷⁷⁶. Elle peut être prononcée au cours de la période d'observation d'une procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire. Pendant toute la durée de la procédure, le comptable est soumis à la suspension des poursuites et le délai de prescription de la créance ne court pas. L'article L. 643-9 al. 2 du code de commerce prévoit que la procédure est clôturée pour extinction du passif ou, plus souvent en pratique, pour insuffisance d'actif. Par ailleurs, le jugement de clôture pour insuffisance d'actif de la liquidation judiciaire ne fait pas en principe recouvrer aux créanciers l'exercice individuel de leurs actions à l'encontre du débiteur⁷⁷⁷. D'autant que la déclaration des créances entre les mains du mandataire à la liquidation judiciaire interrompt la prescription de l'action en recouvrement jusqu'au prononcé du jugement de clôture pour insuffisance d'actif⁷⁷⁸. Ce texte prévoit toutefois, pour moraliser la vie économique, plusieurs exceptions à ce principe (condamnation pénale ou faillite personnelle du débiteur, banqueroute, récidive, fraude à l'égard des créanciers⁷⁷⁹). Lorsque la reprise des poursuites est fondée juridiquement et en opportunité, les comptables disposent d'un délai de quatre ans pour agir à compter du jugement de clôture⁷⁸⁰. La créance non déclarée dans les délais et pour laquelle le créancier n'a pas obtenu un relevé de forclusion n'est plus éteinte depuis la loi du 26 juillet 2005. Cela étant, le créancier ne peut pas se prévaloir de celle-ci à l'encontre du débiteur durant la période de la procédure collective. En conséquence, le créancier ne peut davantage se prévaloir de sa créance non déclarée à l'encontre des garants personnes physiques (les personnes morales peuvent être poursuivies). En effet, pendant la période d'observation, il y a une interdiction de poursuivre les personnes physiques, coobligées, garantes, tant en sauvegarde qu'en redressement judiciaire. En outre, cette interdiction de poursuite concernant les coobligés et garants personnes physiques est expressément édictée pour

776 C. com., art. L. 640-1 al. 2

777 C. com., art. L. 643-11 al. 1

778 CE, 5 décembre 1977 req. n°1777 ; 3 juin 1992, req. n°67215 ; 9 décembre 1992, req. n°99 538 ; 11 mai 1994, req. n°93 770 ; 10 décembre 1999, req. n°196 113

779 C. com., art. L. 643-11 III et IV

780 LPF, art. L. 274

la période d'exécution du plan de sauvegarde⁷⁸¹. En revanche, pendant la période d'exécution du plan de redressement⁷⁸² et en cas de liquidation judiciaire, les coobligés et garants personnes physiques pourront être poursuivis alors même que la créance n'a pas été déclarée. Le délai de prescription de l'action en recouvrement ne court pas tant que le comptable est empêché d'agir contre les garants. Les créances nées postérieurement au jugement, pour les besoins de la période d'observation ou du déroulement de la procédure, ne sont pas soumises à déclaration⁷⁸³. Elles doivent être payées à leur échéance (droit de poursuite individuelle et privilège de paiement). À défaut de paiement à leur échéance, les comptables doivent porter ces créances à la connaissance du mandataire judiciaire ou de l'administrateur ou, lorsque ces organes ont cessé leurs fonctions, à celle du commissaire à l'exécution du plan ou du liquidateur judiciaire⁷⁸⁴ dans le délai de un an à compter de la fin de la période d'observation pour la sauvegarde et le redressement judiciaire et 6 mois à compter de la publication du jugement de liquidation ou dans le délai d'un an à compter de la publication du jugement de plan de cession. À défaut, ces créances perdent leur traitement préférentiel. « Par conséquent, le délai de l'action en recouvrement, suspendu pendant la procédure collective recommence à courir, pour un nouveau délai de même durée, à compter de la clôture de la procédure de liquidation des biens⁷⁸⁵ ».

§ 5. LES EFFETS DE LA PRESCRIPTION

335. Ceux-ci sont, de manière générale, prévus à l'article 2249 du Code civil précisent que « le paiement effectué pour éteindre une dette ne peut être répété au seul motif que le délai de prescription était expiré ». Par ailleurs, l'article 2250 du même code énonce que « seule une prescription acquise est susceptible de renonciation ». La

781 C. com., art. L. 622-26

782 C. com., art. L. 631-14, alinéa 6

783 C. com., art. L. 622-17 I et L. 641-13 I

784 C. com., art. L. 622-17 IV

785 BOI-REC-SOLID-10-10-30 ; Doc. adm. DGI, 12 C 2253, n°26 *anc.*

renonciation à la prescription ne se présume pas, bien qu'elle puisse être tacite comme expresse⁷⁸⁶. La renonciation expresse n'est soumise à aucune condition de forme. Elle doit toutefois manifester clairement l'intention du débiteur de ne pas invoquer la prescription. La renonciation tacite suivant l'article 2251 susvisé résulte de circonstances établissant sans équivoque la volonté de ne pas se prévaloir de la prescription. « Il s'agit là de l'application du principe de droit commun selon lequel la prescription ne court pas contre celui qui est empêché d'agir⁷⁸⁷ ». À cet égard, un redevable qui a versé spontanément des droits prescrits (sans incitation au paiement de la part de l'administration), sans formuler de réserves, doit être considéré comme ayant renoncé tacitement à la prescription. D'autre part, même si le versement est accepté, le comptable est privé de son action en recouvrement forcé au regard de l'article L. 274 du LPF qui exclut toute reprise des poursuites dans l'hypothèse d'une créance prescrite. Les effets de la renonciation sont limités à celui qui l'a faite et sa renonciation ne peut être opposée à ses codébiteurs ou cautions, les articles 2245 et 2246 du Code civil n'ayant d'application que dans le cas d'interruption de la prescription.

336. La prescription n'opère pas de plein droit. Il ne suffit pas à un débiteur d'être dans la situation de pouvoir en bénéficier pour être libéré. Il lui faut s'en prévaloir, et cela dans certaines conditions. Ainsi, la prescription doit être invoquée devant le juge par le débiteur lui-même qui ne doit pas y avoir renoncé. Cela étant, si la prescription est constatée, il ne convient pas d'attendre qu'elle soit soulevée pour tirer tous les effets de cette constatation. Concernant les créances fiscales, l'article L. 274 du LPF énonce que « les comptables publics des administrations fiscales qui n'ont fait aucune poursuite contre un redevable pendant quatre années consécutives à compter du jour de la mise en recouvrement du rôle ou de l'envoi de l'avis de mise en recouvrement sont déchus de tous droits et de toute action contre ce redevable ». La prescription de l'action en recouvrement fait donc disparaître le caractère obligatoire de la dette (obligation civile) et prive le Trésor du droit de contraindre son débiteur au paiement. Si le redevable

786 C. civ., art. 2251

787 BOI-REC-SOLID-10-10-30 ; Doc. adm. DGI, op. cit *anc.*

invoque la prescription dans le délai qui lui est opposable, il doit, bien évidemment être donné mainlevée de l'acte litigieux. Si le redevable conteste, dans le cadre de la phase administrative préalable, la mesure de poursuite sans invoquer la prescription ou que sa demande est irrecevable : les poursuites arrivées à leur terme ne sont pas remises en cause ; les paiements déjà intervenus et les sommes appréhendées sont conservés⁷⁸⁸. En principe, les actes de poursuite, les actions lourdes et les contentieux sont abandonnés ; il doit être donné mainlevée des actes de poursuite en cours (qui n'ont pas produit leurs effets) ; en cas d'apurement partiel de la créance, le comptable sera mis en débet pour le montant restant à payer ou pour la totalité de la créance si aucun paiement n'est intervenu. En conclusion, l'action en recouvrement ne sera pas poursuivie lorsque la prescription d'une créance est constatée même si le débiteur ne l'invoque pas. L'irrecevabilité de la demande du contribuable au regard de l'article R* 281-3-1 du LPF ne confère pas le droit au comptable de délivrer, en toute connaissance de cause, un acte de poursuite postérieurement à la date d'acquisition de la prescription. Dans le cadre de procédures juridictionnelles et s'agissant en particulier des actions initiées par les comptables (procédures lourdes telles qu'une mise en cause de dirigeant), celles-ci doivent être abandonnées en cas de prescription de l'action en recouvrement, quand bien même cette prescription n'aurait pas été soulevée par le redevable. Et pour ce qui concerne les contentieux initiés par les redevables (opposition à poursuite), les règles décrites (phase administrative préalable) restent valables. L'action en recouvrement de l'Administration fiscale est strictement encadrée dans le temps.

§ 6. LE CONTENTIEUX DE LA PRESCRIPTION

337. Le contentieux de la prescription vise le moyen tiré de la prescription qui constitue une fin de non-recevoir (art. 122 du code de procédure civile). La prescription peut être soulevée en tout état de cause (art. 123 du Code de procédure civile), et même pour la première fois en appel, sous réserve que l'intéressé n'y ait pas renoncé. À cet égard,

⁷⁸⁸ C.civ., art. 2249

l'article 2248 du Code civil précise que « sauf renonciation, la prescription peut être opposée en tout état de cause, même devant la Cour d'appel ». Comme le moyen est mélangé de fait et de droit, puisqu'il faut computer un délai, il ne saurait être soulevé pour la première fois devant la Cour de cassation. Enfin, le juge ne peut soulever d'office la prescription et déclarer prescrite l'action du créancier, quand bien même il constate que toutes les conditions de la prescription sont réunies⁷⁸⁹. Tout particulièrement en matière fiscale, les contestations relatives à l'acquisition de la prescription de l'action en recouvrement s'inscrivent normalement dans le cadre des oppositions à poursuites régies, notamment, par les dispositions des articles L. 281 et R* 281-1 et suivants du LPF. C'est en effet à l'occasion de la notification d'actes de poursuites, au sens de l'article L. 281 que ces contestations sont soulevées. Cet article institue une procédure comprenant deux phases successives, l'une administrative, l'autre juridictionnelle dont le détail n'est pas abordé compte tenu de l'objet de notre propos.

338. S'agissant du traitement des créances prescrites. Dès lors qu'à la suite de la fusion DGI-DGCP, l'administrateur général des finances publiques placé à la tête d'une direction locale (Direction départementale ou régionale des finances publiques) exerce les compétences attribuées précédemment aux trésoriers-payeurs généraux et aux directeurs des services fiscaux. Il est à ce titre le comptable principal de l'État et le supérieur hiérarchique de l'ensemble des comptables secondaires de son département⁷⁹⁰. Il est donc responsable de toutes les opérations réalisées par ces comptables, notamment en matière de recouvrement des créances fiscales. Ainsi, en sa qualité de comptable principal, est seul justiciable devant la Cour des comptes du recouvrement des créances de son département. Cependant, comme en matière d'impôt sur rôle, sa responsabilité personnelle et pécuniaire ne sera pas mise en jeu⁷⁹¹,

789 C. civ., art. 2247

790 D. n° 2009-707, 16 juin 2009, art. 8

791 D. n°62-1587 du 29 décembre 1962, art. 19 : « Dans les conditions fixés par les lois de finances, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des opérations dont ils sont chargés aux termes de l'article 11 ci-dessus ainsi que de l'exercice

subsidiairement par la Cour des comptes en cas de prescription de l'action en recouvrement ou de recouvrement définitivement compromis à compter de cet exercice, dès lors qu'il aura mis en jeu la responsabilité de ses comptables secondaires⁷⁹². Il est à noter que les comptables secondaires chargés du recouvrement d'impôts autoliquidés restent justiciables de la Cour des comptes pour toutes les créances prescrites ou dont le recouvrement a définitivement été compromis jusqu'à l'exercice comptable 2011 inclus et pour lesquelles leur responsabilité n'aurait pas été mise en jeu par le comptable principal.

339. Lorsque des créances sont devenues irrécouvrables pour des causes indépendantes des diligences du comptable, elles sont admises en non-valeur. La pratique permettait, sous certaines conditions, d'admettre en non-valeur des créances prescrites au lieu de mettre en jeu la responsabilité des comptables, dès lors que l'irrécouvrabilité de la créance fiscale était avérée avant la prescription de l'action en recouvrement et que les intérêts du Trésor n'avaient pas été lésés *in fine*. Or, selon la Cour des comptes, l'admission en non-valeur⁷⁹³ est un mode d'apurement des créances

régulier des contrôles prévus aux articles 12 et 13 ci-dessus ». L'article 146 de la loi n°2006-1771 du 30 décembre 2006 (loi de finances rectificative pour 2006), publiée au JO du 31 décembre 2006 apporte quelques modifications au régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics fixé par l'article 60 de la loi de finances pour 1963. La constatation de la force majeure qui ne donnera plus lieu à un débet, le fait que les intérêts liés à un débet seront calculés à compter du premier acte mettant en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire et non plus à compter du fait générateur ainsi que la rémunération des comptables commis d'office pour la reddition des comptes.

792 D. n° 2011-1137 et n° 2011-1138, 20 septembre 2011

793 Plus précisément, l'admission en non-valeur est une procédure d'ordre interne, transparente pour le débiteur. Cette décision ne doit pas lui être communiquée. L'admission en non-valeur se pose en particulier à l'occasion de la disparition du reliquataire. Ainsi, il est inutile de procéder à une assignation en liquidation judiciaire lorsqu'un redevable, personne physique ou morale, a disparu ou a mis fin à son activité. Le service demande la radiation au RCS et/ou propose la créance en non-valeur. Le principe est de proposer le dossier en non-valeur dès que possible, en principe sur la base du certificat d'irrécouvrabilité. De plus, lorsque la seule perspective de recouvrement repose sur une hypothèque légale grevant l'habitation principale du débiteur et que la saisie immobilière est exclue (soit parce que le coût excéderait le montant de la créance, soit pour des raisons humanitaires, soit en raison de la déclaration d'insaisissabilité), le dossier peut être admis en non-valeur et l'inscription hypothécaire n'a donc pas à être renouvelée.

irrécouvrables auquel il doit être recouru avant le terme de l'action en recouvrement. Dès lors qu'une créance est prescrite, elle ne peut être considérée comme irrécouvrable, mais doit être considérée comme irrécouvrée et donc assimilable à un manquement engageant la responsabilité du comptable. Par principe, sauf cas de constatation de la force majeure, l'apurement de toute créance prescrite se fait par mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable qui verse sur ses propres deniers le déficit constaté ou obtient le bénéfice d'une remise gracieuse. Toutefois, lorsque les impositions se sont prescrites sous un exercice jugé ou prescrit⁷⁹⁴, le comptable concerné ne peut plus voir sa responsabilité mise en jeu. La seule alternative consiste en un apurement comptable de sa créance. Depuis le 1er juillet 2007, lorsque les circonstances constitutives de force majeure sont réunies, les comptables ne sont plus mis en débet. Cela conduit à une décharge automatique de responsabilité par voie d'arrêté du ministre ou de décision du directeur constatant la force majeure. En pratique, tel que le souligne un auteur, « l'action en recouvrement à l'encontre de la société est étrangère à l'action en responsabilité du dirigeant. L'impossibilité à agir en responsabilité contre le dirigeant est sans incidence sur le recouvrement auprès de la société : les deux actions sont totalement indépendantes. En revanche, et tout aussi naturellement, dès lors que le receveur des impôts [comptable chargé du recouvrement] ne peut plus agir contre la société, il ne peut pas, dans le cadre de l'action en responsabilité du dirigeant espérer recouvrer une créance dont il a perdu le droit d'en exiger le paiement par la société. La garantie que constitue la solidarité découlant de l'action en responsabilité n'a pas pour effet de faire naître au profit du Trésor une

794 Article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963 (2e partie – Moyens des services et dispositions spéciales). IV- (...) Le premier acte de la mise en jeu de la responsabilité ne peut plus intervenir au-delà du 31 décembre de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle le comptable a produit ses comptes au juge des comptes ou, lorsqu'il n'est pas tenu à cette obligation, celle au cours de laquelle il a produit les justifications de ses opérations.

créance nouvelle sur le dirigeant⁷⁹⁵».

340. Cette situation est , nous semble-t-il, à la fois cohérente avec l'état du droit actuel en la matière mais « bancal », c'est-à-dire entretenant une contradiction, dans la mesure où, comme le souligne l'auteur de ces derniers propos, passif et solidarité sont indépendants l'un de l'autre au plan juridique et pourtant liés autant dans les faits que le lien causal qui unit le caractère irrécouvrable d'un passif fiscal avec la solidarité du dirigeant.

795 SERLOOTEN P., Responsabilité fiscale : coordination des actions contre le dirigeant et contre la société, note sous Cass. com., 31 octobre 2006, n°04-15497, Bull. Joly Sociétés, 2007, p.98

SECTION 2

PRESCRIPTION ET POURSUITES PENALES FISCALES

341. Dans un cadre différent, les plaintes pour fraude fiscale déposées par l'administration sur le fondement de l'article 1741 du CGI visent à réprimer une infraction à travers la condamnation de l'auteur du délit à une peine de prison et à une amende. L'article 1745 du même code prévoit la condamnation du dirigeant au paiement solidaire des impôts fraudés par la société. La décision du juge répressif qui condamne un dirigeant au paiement solidaire des impôts en cause interrompt la prescription de l'action en recouvrement. En revanche, les actes de procédure judiciaire intervenus avant que cette solidarité ne soit prononcée, qui ne visent que le prévenu, sont sans incidence sur la prescription des impôts dus par la personne morale⁷⁹⁶. La solidarité prononcée sur le fondement de l'article 1745 du CGI est la conséquence d'une action au pénal, mais concerne une créance fiscale. Cela implique que toutes les voies de recours (y compris le pourvoi en cassation) sont suspensives d'exécution. Toutefois, le caractère pénal de la condamnation ne s'applique pas au régime de recouvrement de l'impôt fraudé et l'administration se voit opposer au regard du principe de solidarité le délai de prescription de la créance fiscale de quatre ans. Bien que constituant une condamnation issue d'une action pénale, la solidarité au paiement se rattache à la nature des créances qui demeurent fiscales, et qui par conséquent conservent leur caractère privilégié. Dès lors, en vertu de l'article L.262 du LPF, l'avis à tiers détenteur pourra être utilisé pour obtenir le paiement de cette créance. En application du principe civil régissant la solidarité, le délai de l'action en recouvrement (4 ans) est applicable à la créance qui résulte d'une décision de justice constatant une solidarité au paiement de la créance fiscale et rendue par la juridiction pénale. La condamnation au paiement solidaire sur le fondement de l'article 1745 du CGI, et rendue de manière contradictoire sera signifiée compte tenu de l'ambiguïté concernant le caractère civil ou pénal de ladite

796 CE, 6 juin 2007, n°282629 et 282631

condamnation, et ce avant l'expiration du délai de prescription fiscale de quatre ans courant à compter de la décision définitive (condamnation au paiement solidaire d'une créance fiscale). S'agissant des autres jugements (par défaut ou réputé contradictoire) ils seront en tout état de cause signifiés avant l'expiration du délai précité. En matière d'escroquerie à la TVA, la condamnation est prononcée sur le fondement des articles 313-1 alinéa 2, 313-7 et 313-8 du Code pénal. Les dommages-intérêts accordés à l'État en tant que partie civile sont de nature civile. Le délai de prescription de l'action en recouvrement est par conséquent de cinq ans à compter de la décision⁷⁹⁷. Le délai de notification de la décision judiciaire est de cinq ans. Au cours d'une procédure pénale, le point de départ de la prescription est constitué par la date à laquelle la décision est passée en force de chose jugée, c'est-à-dire quand elle est devenue exécutoire. L'expiration du délai d'appel confère au jugement son caractère de « décision passée en force de chose jugée » à l'image de la procédure civile. Le délai d'appel court normalement à compter du prononcé du jugement contradictoire⁷⁹⁸. Cela étant, dans deux cas (jugement réputé contradictoire et jugement par défaut), il ne court qu'à compter de la signification du jugement à la diligence du ministère public ou de la partie civile, c'est-à-dire du comptable chargé du recouvrement⁷⁹⁹. Au pénal, le pourvoi en cassation est suspensif d'exécution avec pour effet le report du point de départ du délai de prescription de l'action en recouvrement à compter de la décision de la Cour de cassation), sauf en cas de condamnation civile⁸⁰⁰. Nonobstant ses effets civils, la solidarité juridique édictée par l'article 1745 du Code général des impôts étant la conséquence d'une action au pénal, le caractère suspensif du pourvoi s'applique en la matière. Dans ces conditions, le comptable doit surseoir à l'exécution de l'arrêt rendu par la Cour d'appel dans l'attente de la décision de la Cour de cassation. Ce principe est également applicable en matière de contributions indirectes. En conséquence, le point de départ du délai de la prescription est constitué soit pour un jugement ou un arrêt, par

797 CP 133-6 ; C. civ., 2224 et D. n°62-1567, 29 décembre 1962, art. 76

798 CPP, art. 498

799 CPP, art. 554

800 CPP, art. 569

la date d'expiration du délai de recours (plus de possibilités d'exercer les voies de recours) soit en cas de pourvoi en cassation, après obtention d'un arrêt irrévocable (pas de renvoi) à la date de l'arrêt ou encore à la date d'une décision définitive si la juridiction suprême décide de renvoyer l'affaire devant une Cour de renvoi.

342. Jusqu'à il y a peu, alors que l'article 8 du code de procédure pénale prévoit que les délits de droit commun se prescrivent par 3 ans, l'article L. 230 du LPF posait le principe d'une prescription spéciale jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise. Désormais, l'article 53 de la loi du 6 décembre 2013⁸⁰¹ a étendu ce délai jusqu'à la fin de la sixième année.

Le délai de la prescription est suspendu pendant au maximum 6 mois à compter de la saisine de la Commission des Infractions Fiscales (CIF). Rappelons ici, que le délai moyen de décision rendue par la CIF est de 3 mois selon son rapport de l'année 2013⁸⁰². L'interruption de la prescription n'intervient pas lors de la plainte, mais à l'occasion du premier acte de poursuite ou d'instruction conformément aux dispositions de l'article 7 du Code de procédure pénale. C'est au Procureur de la République qu'il appartient exclusivement la mise en œuvre de l'action publique et d'interrompre à cette occasion la prescription et ce, que l'Administration fiscale se soit formée partie civile ou non. En effet, la Cour de cassation a jugé qu'une plainte non assortie d'une constitution de partie civile n'était pas un acte d'instruction ou de poursuite⁸⁰³. La prescription pénale fiscale a pour point de départ la date à laquelle l'infraction a été commise. Cette date ne se confond pas avec celle où sont accomplis les actes l'ayant facilitée ou permis. La date de commission du délit constitue donc le point de départ du délai de prescription qui est différent selon la nature de l'infraction poursuivie : fraude fiscale par omission déclarative (date d'expiration du délai légal fixé pour le dépôt de la déclaration, le cas échéant, date prorogée par le ministre), fraude fiscale par dissimulation de sommes sujettes à l'impôt (jour du dépôt de la déclaration inexacte), fraude fiscale par

801 L. 2013-1117 du 6 décembre 2013, art. 53

802 Rapport annuel à l'attention du gouvernement et du parlement (2013), Commission des Infractions Fiscales, janvier 2015

803 Cass. crim., 10 mai 1972 ; Bull. crim. 1972, p.422, n°167

organisation d'insolvabilité (date du dernier acte créant l'insolvabilité, qui peut être postérieure à la naissance de la créance fiscale et faire suite à une série d'actes préparatoires), infractions comptables (date de passation de la dernière écriture irrégulière ou date à laquelle aurait dû être passée l'écriture omise). Quant à la prescription de l'action en recouvrement, il est opportun de souligner que la haute cour administrative rappelle que la solidarité prononcée par le juge pénal sur le fondement de l'article 1745 du CGI constitue une mesure de nature pénale quand bien même il ne s'agit pas d'une sanction, le jugement rendu est, sauf dans les cas où le Code de procédure pénale prévoit que le jugement doit être signifié, opposable dès sa lecture. Par suite, en jugeant que le délai de prescription de l'action en recouvrement des impositions en litige n'avait commencé à courir qu'à la date de signification du jugement rendu contradictoirement par le Tribunal de Grande Instance, la cour administrative commet une erreur de droit⁸⁰⁴.

343. Si l'action en solidarité de l'Administration fiscale à l'encontre du dirigeant tient, au civil, de l'aléa, tant les évènements interrompant ou suspendant des prescriptions qui se chevauchent sont nombreux, il en est de même voire avec davantage de complexité et de contradictions au pénal.

804 CE, 13 novembre 2013, n°340267

344. L'action en solidarité tant civile (LPF, art. L. 267) que pénale (CGI, art. 1745) du dirigeant est, comme le souligne un auteur, incontestablement « soumise à l'aléa du temps⁸⁰⁵ ». Les règles de prescription sont intimement liées aux procédures fiscales. Il est évident à cet égard qu'une évolution de la solidarité patrimoniale du dirigeant au passif fiscal doit s'inscrire à droit constant en la matière. Il y a lieu d'envisager toute velléité de réforme dans le respect des règles qui encadrent les prescriptions relatives aux procédures qui lient l'Administration fiscale dans son délai de reprise et l'action du comptable public chargé du recouvrement. Le délai de reprise de l'Administration fiscale est la période durant laquelle le fisc dispose de la faculté d'exercer son droit de reprise conformément aux dispositions des articles L. 169 et suivants du LPF⁸⁰⁶.

345. Néanmoins, il s'agit d'une mesure de recouvrement, la solidarité doit répondre aux dispositions attachées à l'action du comptable dans la période qui l'intéresse c'est-à-dire au cours de son action propre. La situation actuelle tant au plan civil (LPF, art. L.267) que pénal (CGI, art. 1745) présente, du point de vue de l'écoulement des prescriptions qui leur sont attachées, un écueil quant au risque de dépérissement de la créance et d'inefficacité de l'action du comptable. Il y a lieu de s'intéresser aux avantages d'un déplacement de la problématique de la solidarité du dirigeant non plus dans le cadre de l'action en recouvrement du comptable chargé du recouvrement mais de délai de répétition. Actuellement, l'engagement de l'action en solidarité et les mesures de recouvrement qui en sont la conséquence s'inscrivent dans le même délai de la prescription de l'action en recouvrement.

346. La situation de la prescription au regard de la solidarité prononcée par le juge pénal n'entrave pas les évolutions posées par les précédentes conclusions alors qu'en

⁸⁰⁵ DOUAY M., Mise en oeuvre de la responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de société par la DGFIP (LPF, art. L. 267), Jurisclasseur, fasc. 590, 1er septembre 2010, n°6

⁸⁰⁶ BOI-CF-PGR-10-20-20160203

application du principe civil régissant la solidarité, le délai de l'action en recouvrement (4 ans) est applicable à la créance qui résulte d'une décision de justice constatant une solidarité au paiement de la créance fiscale et rendue par la juridiction pénale. Néanmoins, il faut souligner dès à présent qu'en matière d'escroquerie à la TVA, la condamnation est prononcée sur le fondement des articles 313-1 alinéa 2, 313-7 et 313-8 du Code pénal et que les dommages-intérêts accordés à l'État en tant que partie civile sont de nature civile. Le délai de prescription de l'action en recouvrement est par conséquent de cinq ans à compter de la décision⁸⁰⁷ et au civil de quatre années.

347. La solidarité patrimoniale du dirigeant prononcée par le juge pénal au visa de l'article 1745 du CGI est absente en cas de condamnation sur le fondement des articles 313-1 alinéa 2, 313-7 et 313-8 du Code pénal. Nous verrons tout au long de notre développement que la TVA tient une place prépondérante dans le passif à recouvrer visé par l'action en solidarité du dirigeant devant le juge. Les « fraudes » à la TVA sont de plus en plus réprimées comme délit d'escroquerie et non comme fraude fiscale ce qui ouvre exclusivement la faculté, pour le juge pénal, de prononcer à l'occasion de sa condamnation, la solidarité du dirigeant. Pour ces motifs, il y a lieu de conclure ici sur la remise en cause de cette faculté entre les mains du juge répressif.

348. La solidarité patrimoniale du dirigeant au passif fiscal doit donc selon nous s'inscrire dans le délai de reprise c'est-à-dire au cours de la période pendant laquelle peut être discuté à la fois l'application d'un texte fiscal, déterminé l'assiette et le montant de l'impôt avant que l'administration ne puisse revendiquer les effets d'un titre exécutoire tel qu'un avis de mise en recouvrement. Il y a lieu alors de s'interroger quant aux modalités d'une telle évolution qui implique bien entendu d'être encadrée par la procédure. On devine alors une solidarité, voie nouvelle de recouvrement (et non plus mesure de recouvrement), inscrite parmi les sanctions administratives c'est-à-dire les sanctions fiscales dont dispose l'Administration fiscale et dont les contours restent à

⁸⁰⁷ CP 133-6 ; C. civ., 2224 et D. n°62-1567, 29 décembre 1962, art. 76

préciser.

349. L'état actuel des procédures en matière d'action en solidarité du dirigeant au passif ifscal nous livre une série d'enseignements et suscite également quelques interrogations. Les écueils rencontrés par l'Administration fiscale doivent nous interpeller alors que la solidarité du dirigeant des articles L.267 du LPF et 1745 du CGI ont vocation initiale à lutter contre la fraude fiscale. Il faut alors débiter notre propos en présentant ce qui différencie, en terme de procédure, l'action en solidarité de ces deux textes (section 1) pour ensuite tirer tous les enseignements des procédures dédiées soit à l'action fondée sur l'article L.267 du LPF (section 2) soit à la solidarité décidée par le juge pénal au visa des dispositions de l'article 1745 du CGI (section 3).

SECTION 1

LE PRINCIPE D'INDEPENDANCE DES PROCEDURES DES ARTICLES L. 267 DU LPF ET 1745 DU CGI

§ 1. LPF, ART. L.267 ET CGI, ART. 1745

350. L'adage juridique selon lequel « le pénal tient le civil en l'état⁸⁰⁸ » ne trouve pas à s'appliquer s'agissant des procédures fiscales de solidarité. Ainsi, le juge de la responsabilité a confirmé à de nombreuses reprises qu'il n'y a pas lieu de retenir l'exception de chose jugée soulevée par le contribuable condamné à la solidarité au passif fiscal sur le fondement de l'article 1745 du CGI. En effet, l'action diligentée par le comptable devant le Tribunal de Grande Instance sur le fondement de l'article L. 267 du LPF n'a ni la même cause ni le même objet ni le même demandeur que celle mise en action devant la juridiction pénale sur le fondement des dispositions de l'article 1745 du CGI⁸⁰⁹.

808 CPP, art. 4 ancien

809 Cass. crim., 13 octobre 1986, n°86-90179, Bull. crim., 1986 n°281, p.714 : « Fait une exacte application des principes qui régissent les règles de l'autorité de la chose jugée au civil, la Cour d'appel qui, saisie par l'Administration des impôts d'une demande tendant à l'application, contre les prévenus condamnés, des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts, a rejeté l'exception de chose jugée soulevée par l'un d'eux, dirigeant de fait de la société ayant éludé les impôts dus, exception tirée d'une décision définitive du président du Tribunal de Grande Instance, lequel, sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales, avait dit que ce dirigeant ne pouvait être solidairement tenu des impôts réclamés à la personne morale, la preuve de sa gestion de fait n'étant pas rapportée, pas plus que l'impossibilité du recouvrement des impositions dues par la société. En effet l'action diligentée par le comptable du Trésor devant le président du Tribunal de Grande Instance sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales contre les gérants majoritaires d'une SARL, ou les dirigeants de droit ou de fait de toute société n'a ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur que celle mise en action devant la juridiction pénale sur le fondement des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts par le Directeur des services fiscaux compétents » ; Cass. crim., 24 octobre 1989, n°87-17777 ; Cass. crim., 27 octobre 1999, n°98-85213 : Bull. crim., 1999, n°236 p.738 : « que cette procédure était fondée sur l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales alors que l'action présente est fondée sur l'article 1741 et suivants du Code général des impôts ; » qu'aux termes de la jurisprudence constante de la Cour de Cassation, l'action diligentée sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales n'a ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur que cette

À l'inverse, une décision de non-lieu ou de relaxe dans l'instance pénale faisant donc obstacle à la prononciation de la solidarité prévue à l'article 1745 du CGI ne prouve pas que le dirigeant dont la solidarité est recherchée sur le fondement de l'article L.267 du LPF n'avait pas méconnu de façon répétée à ses obligations fiscales ce dont le juge déduit que l'issue de la procédure pénale n'est pas susceptible d'influencer la décision à prendre⁸¹⁰.

Un auteur relève toutefois que « s'agissant du cumul d'actions en matière pénale, pour le cas de manœuvres frauduleuses, il a ainsi été jugé que l'action de l'article L.266 vise les mêmes faits que ceux invoqués à l'occasion d'une plainte pour fraude fiscale en application de l'article 1741 du CGI. Dès lors que les manœuvres frauduleuses ne pouvaient être établies qu'à l'issue de la procédure pénale, il a été jugé qu'il en résulte nécessairement un sursis à statuer⁸¹¹ ». Il y a donc une contradiction entre civil et pénal (ce qui se conçoit) alors que l'objectif est le même : la solidarité du dirigeant. Dans tous les cas, l'administration ne craint qu'une chose : l'insolvabilité de son redevable et *a fortiori* de son coobligé.

351. Plus généralement, l'action menée sur le fondement de l'article L. 267 du LPF est autonome des poursuites correctionnelles à l'exception de la solidarité prononcée par le juge pénal au visa de l'article 1745 du CGI laquelle rend caduque l'action patrimoniale du dirigeant. Alors qu'en matière de poursuites correctionnelles, « l'Administration fiscale est tenue de rapporter la preuve du caractère intentionnel des agissements reprochés [...] l'action prévue par l'article L. 267 peut être exercée en l'absence d'intention

mise en action devant la juridiction pénale sur le fondement de l'article 1745 du Code général des impôts » ; Cass. crim., 13 janvier 2009, n°07-21680

810 Cass. com., 24 octobre 1989, n°87-17777 ; Cass. com., 26 juin 2007, n°06-15867 : Bull. 2007 IV n°179 : « Justifie légalement sa décision l'arrêt qui, après avoir relevé que la procédure fondée sur les dispositions de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales était autonome au regard des poursuites pénales fondées sur la fraude fiscale, en a déduit que la décision de relaxe prise par la juridiction pénale en faveur du dirigeant social était sans portée sur le litige qui lui était soumis »

811 BOUCHARD J-Ch., La responsabilité fiscale du dirigeant, Gaz. Pal., 26 sept. 2000, n°270, p.13, § 41

frauduleuse⁸¹². » Mais il est opportun de toujours souligner que « l'existence d'une procédure pénale en cours n'a pas d'influence sur la décision à prendre dans le litige civil⁸¹³ » à l'exception de la constatation des manœuvres frauduleuses au sens de l'article L. 267 du LPF. Dans ce cas, les juges sont fondés à surseoir à statuer dans l'attente de la décision du juge pénal⁸¹⁴.

§ 2. ACTION EN RECOUVREMENT CONTRE LA SOCIETE ET ACTION EN SOLIDARITE A L'ENCONTRE DU DIRIGEANT.

352. Dès lors que la créance fiscale n'est pas prescrite, le comptable chargé du recouvrement peut réclamer la condamnation du dirigeant à la solidarité aux dettes fiscales de la société reliquataire. Il n'est pas nécessaire pour autant que cette condamnation soit définitive. Ainsi, la condamnation du juge de première instance suffit du moment que la dette fiscale n'est pas frappée par la prescription⁸¹⁵. De même, la demande de sursis à statuer formulée par le dirigeant n'a pas non plus d'incidence sur l'exigibilité de la dette fiscale. Néanmoins, si la suspension de l'action engagée à l'encontre du dirigeant est efficace, elle ne commande pas la prescription de l'action en recouvrement contre la société reliquataire⁸¹⁶.

§ 3. ACTION EN SOLIDARITE A L'ENCONTRE DU DIRIGEANT ET PROCEDURE COLLECTIVE

353. L'ouverture d'une procédure collective ne fait pas obstacle à l'engagement de l'action prévue à l'article L. 267 du LPF notamment lorsque la situation de la société

812 BOI-REC-SOLID-10-10-10 ; Doc. adm. DGI, 12 C 2251, n°7 *anc.*

813 *ibid.*, n°9

814 Cass. com., 2 février 1988

815 Cass. com., 19 janvier 1988, n°86-16899 : Bull. 1988 IV n°39 p.27 ; Cass. com., 8 juillet 1997, n°95-16.757, Bull. 1997 IV n° 229 p. 198

816 Cass. com., 31 octobre 2006, n° 04-15.497 : Bull. 2006 IV n° 211 p. 233 : « La responsabilité solidaire des dirigeants n'étant pas de droit mais devant être prononcée par le juge, l'interruption de la prescription de l'action ouverte à leur encontre en vue du prononcé de cette solidarité est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société. ; la Cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que "la responsabilité solidaire des dirigeants n'étant pas de droit mais devant être prononcée par le juge, l'interruption de la prescription de l'action ouverte à leur encontre en vue du prononcé de celle-ci est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société" »

reliquataire, frappée de procédure collective, manifeste l'impossibilité pour le comptable de recouvrer sa créance. Le juge de la responsabilité rappelle opportunément que ces actions ont des causes étrangères et indépendantes⁸¹⁷. Même s'il a été jugé qu'un plan de continuation ne démontre pas l'impossibilité pour le comptable de recouvrer sa créance fiscale⁸¹⁸, « il va de soi que cette action en responsabilité solidaire peut être engagée immédiatement lorsque la procédure s'achève par un plan de cession ou une liquidation judiciaire⁸¹⁹. »

Les effets de l'action personnelle patrimoniale prévue par l'article L. 267 du LPF ne se confondent pas avec les conséquences de l'ouverture d'une procédure collective à l'encontre de la société reliquataire à la seule condition que l'action prévue par ce texte n'est exclue que si, en vertu d'une disposition légale, le dirigeant de la société en cause est tenu de la totalité de la dette fiscale restant due en qualité de débiteur direct du comptable poursuivant. Tel n'est pas le cas lorsque le dirigeant est condamné à supporter les dettes sociales et à verser au syndic de la procédure collective une somme devant revenir à l'ensemble des créanciers de la personne morale débitrice au prorata de leurs créances ou suivant l'ordre des privilèges dont ils disposent⁸²⁰. Quand bien même l'action prévue par l'article L.267 du LPF est dirigée contre la personne du dirigeant (et non pas en sa qualité de mandataire social), l'action menée à son encontre vise à indemniser la société en raison de ses fautes de gestion laquelle ne se confond pas non

817 Cass. com., 1er juin 1993, n° 91-13521 : « s'agissant des personnes morales, des procédures de règlement judiciaire ou de liquidation judiciaire, ainsi que des causes relatives à la responsabilité pécuniaire des dirigeants sociaux » ne concerne que les causes dans lesquelles la responsabilité des dirigeants est invoquée à la suite de l'ouverture d'une procédure collective à l'encontre de la personne morale ; que, la cause étant en l'espèce étrangère à la procédure de liquidation des biens de la société, il n'y avait pas lieu à sa communication au ministère public » ; Cass. com., 21 juin 1994, n° 92-14.085 ; Cass. com., 9 décembre 1997, n° 96-12.292 ; Cass. com., 16 novembre 1999, n°96-18.570

818 Cass. com., 24 novembre 1992, n° 91-10.185

819 HAEHL J-Ph., Incidence d'un plan de continuation obtenu par la société, note sous Cass. com., 24 novembre 1992, n° 91-10.185, RTD Com., 1994, p. 382

820 Cass. com., 11 octobre 1988, n° 86-10331 ; Cass. com., 28 novembre 2000, n° 98-10927 : Bull. 2000 IV n° 184 p. 161

plus avec l'action réservée au comptable chargé du recouvrement⁸²¹. Ainsi, peu importe l'issue de l'action en comblement de passif, celle-ci n'a aucune conséquence sur la mise en œuvre de l'action en solidarité dirigée contre le dirigeant par le comptable chargé du recouvrement⁸²². Un auteur tempère cette situation en retenant qu'ainsi « le cumul des actions serait ouvert au motif que l'action des articles L. 266 et L. 267 serait indépendante de l'existence de fautes de gestion au sens du droit commercial. Cette position subtile de la doctrine administrative est appuyée de la citation d'un arrêt de la Cour de cassation qui selon nous n'est pas déterminant⁸²³ ». Il faut souligner que le dirigeant qui est poursuivi en solidarité sur le fondement de l'article L. 267 du LPF est en droit de contester l'existence et le montant de la dette fiscale devant le juge quand bien même il ne l'aurait pas fait devant le tribunal de commerce dans le cadre d'une procédure collective. Il faut répéter ici que l'action prévue par l'article L. 267 du LPF n'a pas pour effet de rendre automatiquement responsables les dirigeants de sociétés en difficultés.

354. L'action prévue par l'article L.267 du LPF n'est exclue que si en vertu d'une autre disposition légale le dirigeant de la société en cause est tenu de la totalité de la dette fiscale restant due en qualité de débiteur direct du comptable poursuivant . Or cela n'est pas le cas lorsque le dirigeant est condamné à supporter les dettes sociales et à verser au syndic de la procédure collective une somme devant revenir à l'ensemble des créanciers de la personne morale débitrice au prorata de leurs créances⁸²⁴. De manière générale, il

821 Cass. com., 3 novembre 1988, n° 86-13947

822 Cass. com., 20 novembre 1990, n° 89-11649 : Bull. 1990 IV N° 289 p. 201 ; Cass. com., 30 mai 2000, n°98-10.926 : Bull. 2000 IV n° 115 p. 103

823 BOUCHARD J-Ch., la responsabilité fiscale du dirigeant, Gaz. Pal., 26 sept. 2000, n°270, p.13

824 Cass. com., 11 octobre 1988, n°86-10331, Bull. 1988 IV n°273 p.186 : « l'action prévue par ce texte [LPF, art. L 267] n'est exclue que si, en vertu d'une autre disposition légale, le dirigeant de la société en cause est tenu de la totalité de la dette fiscale restant due en qualité de débiteur direct du comptable poursuivant ; que tel n'est pas le cas lorsque le dirigeant est condamné à supporter les dettes sociales et à verser au syndic de la procédure collective une somme devant revenir à l'ensemble des créanciers de la personne morale débitrice au prorata de leurs créances ou suivant l'ordre des privilèges dont ils disposent » ; Cass. com., 11 février 1992, n°89-20852, Bull. 1992 IV, n°71 p.53 : « il résulte des termes de l'article L. 267 du Livre des

ne faut pas confondre l'action en solidarité de l'article L.267 du LPF avec l'action fondée sur la faute de gestion du dirigeant aux fins de le voir indemniser la société que la faute soit avérée ou non en l'état de l'instance⁸²⁵. La clôture pour insuffisance d'actif, malgré les conséquences qui s'y attachent à l'égard du débiteur en application des dispositions de l'article 169 de la loi du 25 janvier 1985 (dans sa rédaction antérieure à la loi du 10 juin 1994), ne fait pas obstacle à l'exercice par l'Administration fiscale, à l'encontre du dirigeant de la société en liquidation, de l'action instituée à l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales. Pour achever certaines velléités, le juge rappelle le cas échéant que le comptable n'est pas tenu d'attendre, pour assigner le dirigeant que soit prononcée la clôture pour insuffisance d'actifs de la procédure collective contre la société qu'il dirigeait⁸²⁶. Cela est d'autant plus opportun lorsqu'à l'issue de la clôture pour insuffisance d'actif, la dette fiscale n'est pas éteinte⁸²⁷. Autrement dit, dès lors que les

procédures fiscales que l'action prévue par ce texte n'est exclue que si, en vertu d'une autre disposition légale, le dirigeant de la société en cause est tenu de la totalité de la dette fiscale restant due en qualité de débiteur direct du comptable poursuivant ; que tel n'est pas le cas lorsque le dirigeant est condamné à supporter tout ou partie des dettes sociales et à verser au syndic de la procédure collective une somme devant revenir à l'ensemble des créanciers de la personne morale débitrice au prorata de leurs créances ou suivant l'ordre des privilèges dont ils disposent » ; Cass. com., 29 juin 1993, n°91-21528 : « Attendu que, pour accueillir la fin de non-recevoir tirée de la prescription de l'action, l'arrêt énonce que la suspension des poursuites individuelles résultant de l'article 35 de la loi du 13 juillet 1967 ne concerne pas les coobligés de la société débitrice en liquidation des biens et notamment pas le dirigeant social, de sorte que le receveur des impôts avait la possibilité d'agir directement contre ce dernier pendant le cours de la procédure collective »

825 Cass. com., 3 novembre 1988, n°86-13947 ; Cass.com., 20 juin 1989, n°88-11929 ; Cass. com., 9 décembre 1997, n°96-12292 : Bull. civ. 1997 IV n°331 p.286 ; Cass.com., 30 mai 2000, n°98-10926 : Bull. 2000 IV n°115 p.103

826 Cass. com., 3 mai 1995, n°92-16983 ; Cass. com., 16 novembre 1999, n°96-18570 : « M. X... s'étant borné à reprocher au comptable public une carence dans l'accomplissement de sa mission pour n'avoir pas mis en œuvre la procédure de l'article 80 de la loi du 13 juillet 1967, "alors qu'il pouvait exister une possibilité de recouvrement de la créance dans le cadre de la procédure collective", la Cour d'appel n'avait ni à se livrer à une recherche pour vérifier une supposition qui n'était assortie d'aucune précision de fait, ni à y répondre spécialement »

827 Cass. com., 28 novembre 2000, n°98-10927 : Bull. 2000 IV n°184, p.161 : « Si, en application de l'article 169 de la loi du 25 janvier 1985, devenu l'article L. 622-32 du Code de commerce, les créanciers ne recouvrent pas l'exercice individuel de leur action contre le débiteur dont la liquidation judiciaire a fait l'objet d'une clôture pour insuffisance d'actif, ils conservent, la dette n'étant pas éteinte, le droit de poursuite à l'encontre du dirigeant ; il s'ensuit que le

créanciers ne recouvrent pas l'exercice individuel de leur action contre le débiteur dont la liquidation judiciaire a fait l'objet d'une clôture pour insuffisance d'actif, ils conservent, la dette n'étant pas éteinte, le droit de poursuite à l'encontre du dirigeant ; il s'ensuit que le receveur des Impôts est recevable dans son action fondée sur l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales afin de faire déclarer le dirigeant de la société soumise à la procédure collective solidairement tenu au paiement des impositions et pénalités dues par celle-ci. Ainsi, la clôture pour insuffisance d'actif d'une liquidation judiciaire ouverte à l'encontre d'une société ne fait pas obstacle à l'exercice par l'Administration fiscale, à l'encontre du dirigeant, de l'action prévue par l'article L.267 du LPF⁸²⁸. « Par conséquent, le délai de l'action en recouvrement, suspendu pendant la procédure collective recommence à courir, pour un nouveau délai de même durée, à compter de la clôture de la procédure de liquidation des biens⁸²⁹. »

355. On relève ici le conflit voire comme nous l'avons souligné, la contradiction, entre l'indépendance des procédures et les obstacles auxquels est confronté le comptable public chargé du recouvrement lesquels l'empêchent très souvent de mener son action en vue de voir le dirigeant être désigné comme condamné à la solidarité avec la société qu'il dirige. On trouverait sans doute plus de cohérence à ce que la solidarité soit une action administrative réservée à l'administration dont le fait générateur se situerait au cours de la période dite d'assiette c'est-à-dire celle au cours de laquelle l'Administration fiscale détermine l'assiette calcule l'impôt et notifie ses rectifications avant que les droits réclamés (c'est-à-dire le passif fiscal non recouvré) deviennent exigibles du fait d'un titre tel qu'un avis de mis en recouvrement lequel met un terme à la période dite d'assiette pour ouvrir un nouveau délai réservé à l'action en recouvrement.

receveur des Impôts est recevable dans son action fondée sur l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales afin de faire déclarer le dirigeant de la société soumise à la procédure collective solidairement tenu au paiement des impositions et pénalités dues par celle-ci »

828 Cass. com., 30 mai 2000, n° 98-10.926 : Bull. 2000 IV n° 115 p. 103

829 BOI-REC-SOLID-10-10-30 ; Doc. adm. DGI, 12 C 2253, n°26

§ 1. UNE PROCEDURE EXORBITANTE

356. « L'engagement de la procédure de l'article L267 du LPF par le comptable de la DGFIP nécessite une décision de justice destinée à poursuivre le dirigeant en solidarité du paiement de la dette fiscale de la société sur ces biens [...] C'est à l'issue d'une action devant le président du Tribunal de Grande Instance que le dirigeant peut être déclaré solidairement responsable des dettes fiscales de la personne morale⁸³⁰ ».

357. Dès lors qu'elle vise à prononcer la solidarité du dirigeant au passif fiscal à la condition que celui-ci se soit rendu responsable des manquements graves et répétés ou de manœuvres frauduleuses ayant compromis le recouvrement des dettes fiscales de la société, du groupement ou de la personne morale, la procédure débute par une assignation devant le Tribunal de Grande Instance⁸³¹. La condamnation d'un dirigeant au paiement solidaire des dettes fiscales de la société qu'il dirige est prononcée personnellement⁸³². Car effectivement, il n'est pas condamné en qualité de dirigeant⁸³³.

358. Aussi, l'assignation se fait à jour fixe dès lors que « tout plaideur est fondé à solliciter par voie de requête du président du tribunal compétent l'autorisation d'assigner son adversaire à une date déterminée par ce magistrat et que l'autorisation

830 BOI-REC-SOLID-10-10-30 ; Doc. adm. DGI, 12-C-2253

831 BODGI 12 C-33-81 : Inst. 25 août 1981, n°38 et s. *anc.*

832 Cass. com., 20 octobre 1998, n°96-19219 : la Cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que « l'assignation tendait à le voir déclarer solidairement responsable du paiement du passif fiscal restant dû par la société, ce dont il résultait nécessairement que, s'il l'était à raison de sa qualité de dirigeant, M. X... était poursuivi à titre personnel ; la Cour d'appel qui condamne un dirigeant au paiement solidaire des dettes fiscales de la société qu'il dirige est prononcée personnellement » ; Cass. com., 21 janvier 2004, n°02-13860

833 L'action n'est donc pas dirigée contre une personne « en qualité de dirigeant de la société X »

accordée par le président du tribunal est insusceptible de recours⁸³⁴. La procédure à jour fixe vise à garantir « un écoulement véritablement rapide » et ce dans des « hypothèses exceptionnelles » c'est-à-dire lorsque « les droits d'une partie sont en péril⁸³⁵ ». En application des dispositions des articles R. 267*-1⁸³⁶ : « En cas d'assignation prévue par le premier alinéa de l'article L. 267, le président du tribunal statue selon la procédure à jour fixe⁸³⁷. Le comptable public compétent mentionné par le même alinéa est un comptable de la direction générale des finances publiques ». Ainsi, comme le souligne un auteur sur ce point, « il importe [au comptable chargé du recouvrement] d'agir suivant la procédure à jour fixe puisque le souci du législateur a été de privilégier l'efficacité, bien que l'on puisse considérer que l'Administration fiscale serait également fondée à utiliser la procédure de droit commun, dès lors que la personne mise en cause ne pourrait se plaindre, en pareil cas, d'un quelconque grief⁸³⁸ ». Cette procédure exige une autorisation du président du tribunal rendue sur requête du demandeur⁸³⁹. L'autorisation du Président du Tribunal de Grande Instance est indispensable et préalable au bénéfice de la procédure à jour fixe⁸⁴⁰. Depuis la mise en œuvre de cette mesure par la loi de finances pour 1980 (art. 74), « l'assignation informe le défendeur qu'il peut prendre connaissance au greffe de la copie des pièces visées dans la requête et lui fait sommation de communiquer avant la date de l'audience celles dont il entend faire état.

834 Cass. com., 7 juin 1988, n°86-19253, Bull. 1988 IV, n°196, p.136 : « tout plaideur est fondé à solliciter par voie de requête du président du tribunal compétent l'autorisation d'assigner son adversaire à une date déterminée par ce magistrat ; que l'autorisation accordée par le président du tribunal est insusceptible de recours »

835 Rapport au Premier ministre précédant le décret du 28 août 1972

836 Cass. com., 19 janvier 2010, n°09-13422 : Bull. 2010 IV n°13 : « L'article R. 267-1 du livre des procédures fiscales prévoit qu'en cas d'assignation prévue par le premier alinéa de l'article L. 267, le président du tribunal statue selon la procédure à jour fixe. Viole dès lors ces textes la Cour d'appel qui déclare régulière l'assignation délivrée au dirigeant d'une société sur le fondement de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales selon la procédure ordinaire. »

837 Cass. com., 19 janvier 2010, n°09-13422

838 DOUAY M., Procédures fiscales et loi de sauvegarde des entreprises, Litec, n°256 in fine

839 Cass. com., 23 mai 2006, n°04-12793 : Bull. civ. 2006 IV n°126 p.129 : « Il résulte des dispositions combinées des articles R. 266-1, L. 266, alinéa 2, du livre des procédures fiscales et 788 du nouveau code de procédure civile, que la procédure à jour fixe exige, en toutes matières, une autorisation du président du tribunal rendue sur requête du demandeur »

840 Ibid.

Le défendeur est tenu de constituer avocat avant la date de l'audience⁸⁴¹ ». La doctrine détaille ainsi le déroulé de l'audience : « le président s'assure qu'il s'est écoulé un temps suffisant depuis l'assignation pour que la partie assignée ait pu préparer sa défense. [...] Il s'agit donc d'une procédure contradictoire comportant un échange de conclusions⁸⁴². »

359. Ce sont les dispositions prévues à l'article R*267-1 du LPF qui encadrent le déroulement de l'instance. La procédure qui s'applique est celle à jour fixe prévues aux articles 788 à 792 du Code de procédure civile. Elle relève comme le souligne la documentation administrative d'une procédure d'urgence⁸⁴³ à l'occasion de laquelle le demandeur adresse une requête au président du Tribunal de Grande Instance lequel doit statuer par une ordonnance. Le demandeur fait alors délivrer une assignation au dirigeant visé par l'action puis saisit le tribunal par le dépôt de l'assignation. Alors à jour fixe l'affaire doit être plaidée avec, il faut le rappeler, obligation de se constituer avocat conformément aux prescriptions de l'article 790 du Code de procédure civile. Cette obligation s'impose à l'Administration fiscale en la personne de l'agent comptable public compétent qui doit être souligné.

L'assignation prend la forme d'un acte d'huissier de justice⁸⁴⁴ par lequel le comptable public cite le dirigeant visé par l'action à comparaître devant le juge de Tribunal de Grande Instance. «

Il faut ici souligner qu'un jugement de première instance rendu par le Tribunal de Grande Instance suffit pour voir engager la solidarité du dirigeant au paiement des dettes fiscales de la société c'est-à-dire qu'il n'est pas nécessaire que cette décision soit définitive⁸⁴⁵. À ce titre, même si le jugement du Tribunal de Grande Instance est qualifié

841 BODGI 12 C-33-81 : Inst. 25 août 1981, n°39 *anc.*

842 Ibid. ; Instr. cod., n°94-74-A du 1er juin 1994

843 BOI-REC-SOLID-10-10-30, n°130

844 CPC, art. 55

845 Cass.com., 8 juillet 1997, n°95-16757 ; Cass. com., 20 novembre 2001, n°98-22648 ; Cass. com., 8 juillet 1997, n°95-16757 : « si, comme il était soutenu à partir de faits et de documents précis, la dissimulation des recettes qui, durant plusieurs années, avait entraîné la constitution d'une dette fiscale dépassant les possibilités de paiement de la société, et retardé

à tort comme rendu en dernier ressort, ce jugement, statuant sur l'action en responsabilité fiscale d'un dirigeant de société est susceptible d'appel et en conséquence le pourvoi sollicité suite à une décision de première instance est irrecevable⁸⁴⁶. Cette action s'accompagne d'une obligation de ministère d'avocat. Ainsi, « l'affaire est, en principe, plaidée sur le champ et en l'état où elle se trouve, si le défendeur a constitué avocat, même en l'absence de conclusions de sa part ou sur simples conclusions verbales, hormis si une demande de renvoi est présentée et qu'elle est accueillie favorablement⁸⁴⁷ ». Les effets de la condamnation dès la première instance sont immédiats puisque « les dirigeants qui ont été déclarés solidairement responsables avec la société, la personne morale ou le groupement deviennent débiteurs des impôts au même titre que le contribuable lui-même. Leurs biens sont grevés du privilège du trésor et de l'hypothèque légale du Trésor⁸⁴⁸ ». La sanction est d'autant plus rude que le même effet pourrait revêtir la forme d'une sanction administrative avec l'avantage de laisser toute sa place au principe du contradictoire.

360. Particulièrement employée lorsque la société ou la personne morale est placée sous procédure collective, la prescription de l'action du comptable chargé du recouvrement est interrompue par l'ouverture de la procédure et notamment lorsque la société est sujette à une liquidation des biens. La prescription reprend alors dès la

l'établissement de l'impôt jusqu'après la vérification opérée au printemps de 1988 durant le déroulement de laquelle M. X... avait déposé le bilan de la société, n'avait pas empêché la mise en œuvre de mesures d'exécution en un temps où elles auraient été efficaces » ; Cass. com., 2 décembre 1997, n°96-12334 : « même qualifié à tort rendu en dernier ressort, ce jugement, statuant sur l'action en responsabilité fiscale d'un dirigeant de société, était susceptible d'appel; que, formé contre un jugement qui n'a pas été rendu en dernier ressort, le pourvoi est irrecevable »

846 Cass. com., 7 octobre 1997, n°95-18021 et n°95-18092 : « même qualifié à tort rendu en dernier ressort, ce jugement, statuant sur l'action en responsabilité fiscale d'un dirigeant de société, était susceptible d'appel; que, formé contre un jugement qui n'a pas été rendu en dernier ressort, le pourvoi est irrecevable » ; Cass. com., 16 novembre 1999, n°97-15941

847 DOUAY M., Procédures fiscales et loi de sauvegarde des entreprises, Litec, n°258

848 BODGCP 81-102-A-3 du 9 juillet 1981, n°25 *anc.*

clôture de la procédure collective⁸⁴⁹. La déclaration de créance est un acte interruptif de prescription qui s'achève à la clôture de la procédure collective date à laquelle s'ouvre un nouveau délai de 4 ans conformément aux prévisions de l'article 2242 du Code civil. Cette interruption ne concerne que l'action envers la personne du reliquataire à savoir la société ou alors plus généralement la personne morale. La suspension des poursuites ne concerne pas les coobligés de la société débitrice en liquidation de sorte que le comptable compétent a la faculté d'agir directement contre le dirigeant même en cours de procédure collective⁸⁵⁰.

361. À titre anecdotique, le ministère public doit, conformément aux prescriptions de l'article 455 du Code de procédure civile⁸⁵¹, avoir connaissance « des procédures de sauvegarde, de redressement judiciaire et de liquidation judiciaire, des causes relatives à la responsabilité pécuniaire des dirigeants sociaux et des procédures de faillite personnelle ou relative aux interdictions prévues par l'article L. 653-8 du code de commerce ». Le juge de la responsabilité rappelle le cas échéant que ceci ne concerne que les causes dans lesquelles la responsabilité des dirigeants est invoquée à la suite de l'ouverture d'une procédure collective à l'encontre de la personne morale et que

849 Cass. com., 9 mars 1993, n°90-19565 : Bull. 1993 IV n°97 p.66 ; Cass.com., 6 octobre 1998, n°96-15114 : « la prescription de l'action en recouvrement avait été interrompue par des avis de mise en recouvrement [...] ramené de dix à quatre ans par la loi du 29 décembre 1984 [...] le délai de prescription aurait expiré [...] s'il n'avait encore été interrompu [...] par la production des créances du percepteur à la procédure collective de la société, l'arrêt, appliquant à l'espèce la règle qu'il énonce exactement, retient que la prescription n'avait pas repris son cours, dès lors que la procédure collective n'avait pas été clôturée [...] » ; Cass.com., 16 juin 1998, n°96-15998 : Bull. civ. 1998 IV n°195 p.162 ; Cass.com., 5 décembre 2000, n°98-11593 ; Cass. com., 5 juillet 2005, n°04-13858 : « la Cour d'appel a violé les textes dès lors qu'elle a rendu sa décision sur le fait que les déclarations litigieuses n'ont pas été adressées au liquidateur en la qualité requise et que, par suite, elles n'ont pas interrompu la prescription de l'action en recouvrement de l'impôt »

850 Cass. com., 29 juin 1993, n°91-21528 : « alors que l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ne comporte aucun délai pour la mise en œuvre de la procédure qu'il prévoit, qu'il en résulte que l'action ainsi ouverte au receveur des impôts, comptable de la Direction générale des impôts, peut être exercée tant que les poursuites tendant au recouvrement des créances fiscales ne sont pas atteintes par la prescription, telle que fixée en l'espèce par l'article L. 275 du Livre des procédures fiscales, la Cour d'appel a violé le texte susvisé »

851 CPC, art. 455 2°

s'agissant des poursuites diligentées par le juge à l'initiative du comptable chargé du recouvrement au visa de l'article L.267 du LPF, la cause étant étrangère à la procédure de liquidation des biens de la société il n'y a pas lieu à sa communication au ministère public⁸⁵².

De plus, à l'issue du jugement de première instance, « le dirigeant reconnu responsable étant, à l'égard du Trésor, dans la même situation que le redevable lui-même, il en résulte notamment que le juge ne peut accorder aucun délai de paiement au dirigeant condamné, le principe de la séparation des fonctions administrative et judiciaire interdisant aux magistrats de l'ordre judiciaire d'entraver les mesures de recouvrement exercées par les administrations fiscales⁸⁵³ ». Cette situation milite à notre sens pour faire de la solidarité une sanction administrative ouvrant alors une nouvelle voie de recouvrement auprès de la personne du dirigeant. Cette faculté, nous le détaillerons plus loin, doit rester exceptionnelle et cantonnée à l'affliction de majoration justifiée par le comportement du dirigeant. Les majorations prévues à l'article 1729 du CGI s'y prêtent parfaitement telle la majoration pour manquement délibéré.

§ 2. AUTORISATION DU SUPERIEUR HIERARCHIQUE ET AUTORITE DU COMPTABLE CHARGE DU RECOUVREMENT

362. La mise en œuvre de l'action prévue à l'article L.267 du LPF est rigoureusement encadrée depuis l'instruction du 6 septembre 1988 opposable à l'administration⁸⁵⁴.

852 Cass. com., 1er juin 1993, n°91-13521 : « s'agissant des personnes morales, des procédures de règlement judiciaire ou de liquidation judiciaire, ainsi que des causes relatives à la responsabilité pécuniaire des dirigeants sociaux » ne concerne que les causes dans lesquelles la responsabilité des dirigeants est invoquée à la suite de l'ouverture d'une procédure collective à l'encontre de la personne morale ; que, la cause étant en l'espèce étrangère à la procédure de liquidation des biens de la société, il n'y avait pas lieu à sa communication au ministère public »

853 BOI-REC-SOLID-10-10-30 ; BODGI 12 C-33-81 : Inst. 25 août 1981, n°43 *anc.* ; Doc. adm.DGI, 12 C 2253 *anc.*

854 Cass. com., 16 décembre 1997, n°96-10778 : « la Cour d'appel précise que le comptable compétent pour intenter l'action était le receveur-percepteur de Freyming-Merlebach chargé du recouvrement des impositions directes pour le paiement desquelles il a poursuivi M. Y... et retient, à juste titre, que son action ayant été introduite en 1986, soit avant l'entrée en vigueur

Conformément aux dispositions de l'article L. 262 du LPF⁸⁵⁵, le comptable compétent chargé du recouvrement dispose seul de l'autorité pour agir au nom de l'État. Ainsi, comme le souligne un auteur « le comptable chargé du recouvrement doit disposer, bien qu'il soit le seul à être juridiquement habilité à représenter l'État pour l'engagement et la conduite de l'action fondée sur l'article L.267 du livre des procédures fiscales, d'une autorisation hiérarchique préalable⁸⁵⁶ ». Il n'est pas indispensable que le juge relève que ce dernier ait été placé sous l'autorité du Directeur départemental des finances publiques (ex-Directeur des services fiscaux)⁸⁵⁷. Autrement dit, dès lors qu'il résulte des conclusions produites qu'au moment où les juges du second degré statue, le receveur territorialement compétent exerçait personnellement au nom de l'État l'action tendant au recouvrement des impôts qui lui était confié, l'indication qu'il était soumis à l'autorité hiérarchique du Directeur des services fiscaux et du Directeur général des Impôts étant sans influence sur sa qualité pour agir, il s'ensuit que la situation donnant lieu à la fin de non-recevoir tenant à ce que cette action avait été engagée par l'Administration des impôts, représentée par le Directeur général des Impôts, n'a pas à être relevée d'office. Par contre, il en est autrement s'agissant de l'autorisation du supérieur hiérarchique du comptable chargé du recouvrement laquelle doit être justifiée conformément aux

de la circulaire du 6 septembre 1988, il ne pouvait se voir opposer une fin de non-recevoir tirée de l'absence de l'autorisation préalable qu'elle prévoit »

855 Cass.com., 17 juillet 1990, n°88-19909 : « aux termes de l'article L. 252 du Livre des procédures fiscales le receveur principal des Impôts a seul qualité pour exercer au nom de l'Etat l'action prévue à l'article L. 267 du même code, peu important, à cet égard, qu'il agisse sous l'autorité hiérarchique de ses supérieurs » ; Cass. com., 13 février 1996, n°94-11672 : « le trésorier-payeur général ne peut, en l'absence d'une habilitation légale formelle, se substituer au comptable investi personnellement d'un mandat de représentation de l'Etat, pour recouvrer les impôts et sommes dont la perception lui est confiée et exercer l'action en justice prévue par l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, la Cour d'appel a violé les textes susvisés » ; BOI 12-C-20-88 du 6 septembre 1988

856 DOUAY M., Procédures fiscales et loi de sauvegarde des entreprises, Litec, n°249

857 Cass. com., 28 juin 1988, n°87-10591, Bull. 1988 IV n°224, p.154 ; Cass. com., 10 juillet 1989, n°88-14414 : « qu'au moment où les juges du fond ont statué, le receveur exerçait personnellement au nom de l'Etat l'action tendant au recouvrement des impositions qui lui était confié, l'indication qu'il était soumis à l'autorité hiérarchique du Directeur des services fiscaux et du Directeur général des Impôts étant sans influence sur sa qualité pour agir » ; Cass. com., 25 mars 1991, n°89-12267, Bull. 1991 IV n°119 p.83

prévisions de l'instruction du 6 septembre 1988⁸⁵⁸ comme étant un préalable à l'engagement de l'action par le comptable compétent,⁸⁵⁹ c'est-à-dire antérieure à l'assignation⁸⁶⁰. L'instruction du 6 septembre 1988 subordonne à une décision du

858 Cass. com., 23 février 1993, n°91-13501, Bull. civ. 1993 IV n°76 p.51

859 Cass. com., 15 mars 1994, n°92-15038 : « la Cour d'appel a violé les dispositions susvisées dès lors qu'elle "retient que l'instruction du 6 septembre 1988, interne à l'Administration, ne fait nullement de l'autorisation du Directeur des services fiscaux un préalable à l'action du comptable et ne peut mettre en échec les dispositions légales réglementant la mise en œuvre de l'action fiscale » ; Cass. com., 7 mars 1995, n°92-21427 : « la Cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle n'a pas vérifié "si, préalablement à l'action, le comptable public avait demandé et obtenu l'autorisation hiérarchique d'engager les poursuites" c'est-à-dire auprès du Directeur des services fiscaux ou du trésorier payeur général conformément à l'instruction du 6 septembre 1988 et que "tout intéressé est fondé à se prévaloir, à l'encontre de l'administration, des instructions, directives et circulaires publiées dans les conditions prévues par l'article 9 de la loi du 17 juillet 1978, lorsqu'elles ne sont pas contraires aux lois et règlements » ; Cass. com., 16 mai 1995, n°93-14719 : «Vu l'article 1er du décret du 28 novembre 1983 ; Attendu qu'en application de ce texte, tout intéressé est fondé à se prévaloir à l'encontre de l'administration, des instructions, directives, des circulaires publiées dans les conditions prévues par l'article 9 de la loi du 17 juillet 1978 lorsqu'elles ne sont pas contraires aux lois et règlements ; qu'entre dans les prévisions de ce texte l'instruction du 6 septembre 1988 publiée au bulletin officiel des impôts, subordonnant à une décision du Directeur des services fiscaux ou du trésorier-payeur général, l'engagement par le comptable compétent des actions prévues aux articles L. 266 et L. 267 du livre des procédures fiscales ; que, lorsque la justification de la décision exigée n'est pas apportée, l'action ainsi engagée irrégulièrement par le comptable ne peut être accueillie ; Attendu, selon l'arrêt attaqué, que le receveur des impôts de Sèvres a assigné M. X..., en qualité de gérant de la société à responsabilité limitée Delanau coiffure, en liquidation des biens, afin qu'il soit déclaré solidairement responsable du paiement des impositions et pénalités dues par la société ; que M. X... a fait valoir l'absence de décision personnelle du Directeur des services fiscaux ou du trésorier payeur général, telle que prévue par l'instruction ministérielle du 6 septembre 1988 ; Attendu que, pour accueillir l'action du receveur des impôts, l'arrêt retient que l'instruction en cause est un document d'ordre intérieur ne concernant que les rapports entre eux des agents publics chargés de l'appliquer ; qu'en statuant ainsi, la Cour d'appel a violé le texte susvisé » ; Cass. com., 18 juin 1996, n°94-20434 : « l'arrêt constate que l'autorisation d'engager les poursuites litigieuses a été donnée au comptable public préalablement à la date de l'assignation ; que le moyen manque en fait » ; Cass. com., 16 décembre 1997, n°96-10778 : « la Cour d'appel précise que le comptable compétent pour intenter l'action était le receveur-percepteur de Freyming-Merlebach chargé du recouvrement des impositions directes pour le paiement desquelles il a poursuivi M. Y... et retient, à juste titre, que son action ayant été introduite en 1986, soit avant l'entrée en vigueur de la circulaire du 6 septembre 1988, il ne pouvait se voir opposer une fin de non-recevoir tirée de l'absence de l'autorisation préalable qu'elle prévoit »

860 Cass. com., 9 décembre 1997, n°95-21783 : «l'autorisation du trésorier-payeur général qui avait été communiquée, datée du 30 juillet 1992, ne pouvait avoir autorisé régulièrement une assignation du 13 octobre 1991 » ; Cass. com., 23 octobre 2001, n°99-11241 : « la Cour

Directeur des services fiscaux ou du Trésorier-payeur général (désormais le Directeur départemental des finances publiques) l'engagement par le comptable compétent de l'action prévue à l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales. En l'absence de justification d'une telle décision, l'action engagée irrégulièrement par le comptable est irrecevable.

363. Dès lors, il ne faut pas confondre autorité du comptable et autorisation de sa hiérarchie⁸⁶¹. Introduite par la loi de finances pour 1980⁸⁶², l'instruction du 9 juillet 1981⁸⁶³ en a fixé ses premières modalités d'application quant à la mise en œuvre de l'action de l'administration en désignant les trésoriers-payeurs généraux comme étant compétents pour « autoriser la mise en cause de la responsabilité fiscale des dirigeants » tout en précisant que « la procédure devra être menée au nom du comptable chargé du recouvrement ». Et dans une instruction du 25 août 1981⁸⁶⁴, l'Administration fiscale souligne, non sans évidence, que « bien entendu, le Directeur des services fiscaux a seul qualité, sous réserve de l'approbation préalable de la Direction générale pour introduire l'action en justice et en suivre les développements ».

Afin de ne pas compromettre l'opportunité de la mise en œuvre de l'action, le Directeur des services fiscaux « agit à la demande du comptable chargé du recouvrement au vu d'un rapport circonstancié établi par celui-ci et complété par les observations de l'avis du receveur divisionnaire. » Ceci est quelque peu révolu dès lors que la distinction DGI-DGCP fait désormais partie du passé. En effet, cette situation trouvait son origine dans le partage des compétences entre d'une part le comptable du Trésor chargé du

d'appel a, à bon droit, statué comme elle a fait dès lors que "le receveur principal des impôts de Tours Ouest avait justifié, par une communication aux débats le 29 août 1996, de l'autorisation qui lui avait été donnée, le 7 décembre 1994, par le Directeur des services fiscaux d'Indre et Loire, d'engager l'action prévue à l'article L 267 du Livre des procédures fiscales à l'encontre de M. X... »

861 GREVET A., LPF, art. L.267 : l'autorisation de la hiérarchie du comptable comme préalable à l'action de l'administration, RFP, n°5, mai 2014, p.35 à 37

862 L.fin. 1980, n°80-30, 18 janvier 1980, art. 74

863 BO Dir.comptabilité publique, n°81-102-A-3 *anc.*

864 BO DGI, n°12 C-33-81 *anc.*

recouvrement de l'impôt sur le revenu, des impôts directs locaux, de l'impôt sur les sociétés (dont l'IFA) et de la taxe sur les salaires et d'autre part le comptable de la direction générale des impôts chargés du recouvrement et de la perception de tous les autres impôts et taxes et notamment la taxe sur la valeur ajoutée et les droits d'enregistrement. La naissance de la Direction générale des finances publiques⁸⁶⁵ (DGFIP) et l'exercice de simplification inhérent à la fusion se sont traduits sur le terrain de la mise en œuvre de l'action fondée sur les dispositions de l'article L. 267 du LPF. L'engagement de la procédure est désormais subordonné à l'autorisation préalable signée du directeur départemental ou régional de la DGFIP⁸⁶⁶. Il revient au chef du service comptable des impôts des entreprises compétent d'engager en son nom l'action visée avec obligation de ministère d'avocat.

Les décisions rendues par la Cour de cassation illustrent les difficultés liées à la confusion entre l'autorité hiérarchique du comptable, compétent pour engager l'action prévue par l'article L. 267 du LPF pour le compte de son administration et l'autorisation indispensable de sa hiérarchie.

La Cour de cassation a eu l'occasion de rappeler à plusieurs reprises que le comptable territorialement compétent a qualité pour agir s'agissant de l'engagement de l'action sur le fondement des dispositions de l'article L. 267 du LPF quand celui-ci est placé sous l'autorité du directeur départemental des services fiscaux⁸⁶⁷ conformément aux dispositions de l'article L.252 du LPF⁸⁶⁸. A contrario, nul autre responsable ne peut

865 Décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 relatif à la direction générale des finances publiques

866 BOI-REC-SOLID-10-10-30-20120912, n°20

867 Cass. com., 28 juin 1988, n°87-10591 : Bull.civ. 1988, IV, n°224 ; Cass. com., 10 juillet 1989, n°88-14414 : « "qu'au moment où les juges du fond ont statué, le receveur exerçait personnellement au nom de l'Etat l'action tendant au recouvrement des impositions qui lui était confié, l'indication qu'il était soumis à l'autorité hiérarchique du Directeur des services fiscaux et du Directeur général des Impôts étant sans influence sur sa qualité pour agir » ; Cass.com., 17 juillet 1990, n°88-19909 ; Cass.com., 25 mars 1991, n°89-12267 : Bull. civ. 1991, IV, n°119

868 LPF, art. L252, al.1er : « Le recouvrement des impôts est confié aux comptables publics compétents par arrêté du ministre chargé du Budget »

agir⁸⁶⁹. C'est bien au comptable compétent d'engager personnellement l'action⁸⁷⁰ sans faculté de déléguer cette compétence⁸⁷¹. Ici est visé désormais le comptable de la DGFIP.

364. Depuis l'instruction du 6 septembre 1988, la régularité de l'engagement de l'action du comptable compétent est suspendue à la décision de son supérieur hiérarchique et « en l'absence de justification d'une telle décision, l'action engagée irrégulièrement par le comptable est irrecevable⁸⁷² ce qui n'était pas opposable aux actions engagées antérieurement à ladite instruction⁸⁷³. Il s'agit d'une garantie supplémentaire accordée au contribuable⁸⁷⁴. A ce sujet, on ne voit pas très bien en quoi puisqu'il n'offre aucun recours ni aucune faculté de contradictoire. Cette situation est le fruit d'une part du caractère opposable de la doctrine administrative publiée par voie d'instruction conformément à la loi du 17 juillet 1978⁸⁷⁵ et d'autre part à l'instruction du 6 septembre 1988. Néanmoins, l'instruction du 12 juin 1995⁸⁷⁶ ne fixe ni les modalités ni la forme de cette autorisation ce que la documentation administrative corrige⁸⁷⁷. Il s'agit d'une condition de pure forme initiée par l'Administration fiscale seule comme elle sait le faire régulièrement dans sa mission d'interprétation des textes législatifs. En conséquence, aux termes de l'article 1er du décret du 28 novembre 1983, tout intéressé est fondé à se prévaloir, à l'encontre de l'Administration fiscale, des instructions, directives et circulaires publiées dans les conditions prévues par l'article 9 de la loi du 17 juillet 1978, lorsqu'elles ne sont pas contraires aux lois et règlements. Une décision de

869 Cass. com., 5 mai 1981, n°79-11292 ; Cass.com., 6 mai 1986, n°84-14966 ; Cass. com., 22 juillet 1986, n°84-16944

870 Cass. com., 1er février 1994, n°92-11781 : « la mise en œuvre de la procédure prévue à l'article L 267 n'a pas personnellement été engagée par le receveur »

871 Cass. com., 24 septembre 2013, n°12-20960

872 Cass. com., 23 février 1993, n°91-13501 : Bull. civ., 1993 IV, n°76

873 Cass. com., 16 décembre 1997, n°96-10778

874 Cass. com., 23 novembre 1993, n°92-11138 : Bull. civ. 1993 IV, n°428 ; Cass. com., 15 mars 1994, n°92-15038 ; Cass. com., 23 novembre 1993, n°92-11138 : Bull. civ. 1993 IV n°428 p.311 ; Instr. 6 septembre 1988 : BOI 12-C-20-88

875 L. n°78-753, 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal, art. 9 – D. n°83-1025, 28 novembre 1983 ; BOI 13 A-2-92 *anc.* – LPF, art. L.80 A 2e al.

876 Instr. 12 juin 1995 : BOI 12 C-5-95 *anc.*

877 BOI-REC-SOLID-10-10-30 ; Doc. adm. DGI, 12 C 2253 *anc.*

justice n'est pas conforme à ces prévisions dès lors que, pour accueillir la demande du comptable poursuivant de condamnation solidaire d'un dirigeant social au paiement des impositions dues par la société en application de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, retient que l'instruction administrative du 6 septembre 1988 publiée au Bulletin officiel des impôts est une mesure d'ordre interne dont l'absence d'application ne saurait être invoquée par le contribuable, alors que l'instruction litigieuse décrit la procédure administrative applicable pour la mise en œuvre des dispositions des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales et que la décision hiérarchique prévue constitue une garantie pour les contribuables. On peut en douter dès lors que la loi ne le prévoit pas et qu'il n'appartient pas à l'administration de produire des règles juridiques mais seulement une interprétation qui la lie et dans la limite d'un éventuel succès d'un recours pour excès de pouvoir.

365. Cette autorisation exclusive de toute motivation⁸⁷⁸ dès lors qu'elle est prise en connaissance de la situation particulière du contribuable⁸⁷⁹ d'une part et qu'elle vise le projet d'assignation⁸⁸⁰ d'autre part, présente un caractère préalable à l'action du

878 Cass. com., 17 octobre 1995, n°93-21098 : « l'instruction du 6 septembre 1988 n'impose pas la motivation de la décision par laquelle le Directeur des services fiscaux ou le trésorier payeur général autorise un comptable public à engager contre le dirigeant d'une société ou de tout autre groupement l'action en responsabilité prévue par l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales » ; Cass. com., 18 décembre 2001, n°99-11994 ; Cass. com., 26 novembre 2003, n°01-15324 ; Cass. com., 18 décembre 2001, n°99-11994 : « qu'aucune disposition n'impose la motivation de la décision par laquelle le Directeur des services fiscaux autorise un receveur des impôts à engager l'action en responsabilité prévue par l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales » ; Cass. com., 26 novembre 2003, n°01-15324 : « la Cour d'appel a énoncé, à bon droit, que l'instruction du 6 septembre 1988 n'imposait pas la motivation de la décision par laquelle le Directeur des services fiscaux autorise un comptable des impôts à engager contre un dirigeant de société l'action en responsabilité prévue par l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales »

879 Cass. com., 21 janvier 2004, n°01-12718 : « la Cour d'appel a privé sa décision de base légale dès lors qu'il n'était pas établi que l'autorisation préalable à la poursuite rendue par le Directeur des services fiscaux sans connaître la situation particulière du contribuable (c'est à dire que les circonstances propres à chaque affaire justifient les poursuites), préalable auquel il doit s'obliger conformément aux prescriptions l'instruction 12-C-20-88 du 6 septembre 1988 et l'article 1er du décret du 28 novembre 1983 »

880 Cass. com., 3 juin 2008, n°07-19033

comptable⁸⁸¹ dont le juge du fond doit vérifier la véracité⁸⁸² dès lors qu'elle est contestée⁸⁸³. L'action du comptable débute lors de l'assignation devant le Tribunal de Grande Instance. Dès lors, l'autorisation doit intervenir précédemment⁸⁸⁴. L'absence de date s'agissant de l'autorisation personnelle de la hiérarchie du comptable n'obère pas la démonstration de la chronologie imposée. En cela, « l'autorisation est suffisamment motivée dès lors qu'elle se réfère au projet d'assignation⁸⁸⁵ ». Le juge vient opportunément libérer l'Administration fiscale du carcan dans lequel elle s'est enfermée car il est évident que le visa ne se présume pas.

881 Cass.com., 15 mars 1994, n°92-15038 ; Cass.com., 16 mai 1995, n°93-14719

882 Pour une décision favorable au contribuable : v. Cass. com., 7 mars 1999, n°92-21427 : « la Cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle n'a pas vérifié "si, préalablement à l'action, le comptable public avait demandé et obtenu l'autorisation hiérarchique d'engager les poursuites » ; Cass. com., 26 novembre 2003, n°01-15324 ; pour une décision favorable à l'administration : v. Cass. com., 18 juin 1996, n°94-20434 : « l'arrêt constate que l'autorisation d'engager les poursuites litigieuses a été donnée au comptable public préalablement à la date de l'assignation; que le moyen manque en fait » ; Cass. com., 23 octobre 2001, n°99-11241 : « la Cour d'appel a, à bon droit, statué comme elle a fait dès lors que "le receveur principal des impôts de Tours Ouest avait justifié, par une communication aux débats le 29 août 1996, de l'autorisation qui lui avait été donnée, le 7 décembre 1994, par le Directeur des services fiscaux d'Indre et Loire, d'engager l'action prévue à l'article L 267 du Livre des procédures fiscales à l'encontre de M. X... » ; Cass. com., 22 novembre 2005, n°03-20885 : « la Cour d'appel, qui a retenu que l'autorisation donnée au receveur principal des impôts d'Issy-les-Moulineaux visait le projet d'assignation, ce dont il se déduit que la décision d'autorisation a été prise en connaissance de la situation particulière du contribuable, a statué à bon droit »

883 Cass. com., 20 juin 2006, n°04-17398 : « l'obtention par le receveur des impôts de l'autorisation hiérarchique nécessaire pour engager une action sur le fondement de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales n'a pas été contestée devant la Cour d'appel ; que le moyen, qui est nouveau et mélangé de fait et de droit, est irrecevable »

884 Cass.com., 9 décembre 1997, n°95-21783

885 Cass. com., 13 novembre 2013, n°12-14333 ; Cass. com., 23 juin 2004, n°01-11821, Bull. civ. 2004, IV, n°133 : « Une Cour d'appel, qui, après avoir rappelé que la responsabilité d'un dirigeant sur le fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ne pourrait être exclue que s'il était démontré que l'Administration avait laissé dépérir son recours normal contre la société, a écarté cette hypothèse en relevant que l'Administration avait délivré très rapidement des avis de mise en recouvrement, mais n'avait pu obtenir que des sommes modestes après avoir émis des avis à tiers détenteurs, a ainsi légalement justifié sa décision, sans avoir à préciser les dates des diligences de l'Administration dont il avait été admis par le dirigeant qu'elles n'étaient pas critiquables. »

366. La formule protocolaire prévue pour figurer dans l'assignation en justice et sur la déclaration d'appel éventuelle illustre la situation : « A la requête du comptable des finances publiques agissant sous l'autorité du Directeur départemental des finances publiques et du Directeur général des finances publiques, qui élit domicile en ses bureaux et en l'étude de Maître (son avocat)⁸⁸⁶ ». L'autorisation du supérieur hiérarchique, s'agissant de l'action en solidarité devant le juge fondée sur l'article L.267 du LPF est soulignée comme une garantie. Cette condition n'ouvre en réalité aucune garantie concrète faute de contradictoire. Il s'agit là d'abord d'une mesure interne à l'Administration fiscale. Le comptable n'est pas décisionnaire des actions en justice initiées par le fisc. C'est bien en cela que réside la nécessité d'une autorisation du supérieur hiérarchique. Elle permet ainsi, avant d'offrir une garantie au contribuable, d'encadrer l'action du comptable.

§ 3. DILIGENCE DU COMPTABLE CHARGE DU RECOUVREMENT

367. L'action prévue à l'article L.267 du LPF est considérée comme une mesure de recouvrement qui a pour objectif d'assurer au moyen de cette mesure une faculté supplémentaire au comptable de recouvrer sa créance entre les mains du dirigeant. Certes, le comptable chargé du recouvrement n'est pas tenu *stricto sensu* d'engager cette action dans un délai imparti. Pour autant, le juge de la responsabilité précise qu'il doit s'agir d'un délai raisonnable⁸⁸⁷ ou satisfaisant selon les termes employés⁸⁸⁸. Ainsi, la Cour d'appel doit s'assurer de la nécessité d'engager l'action par l'Administration fiscale à l'encontre du dirigeant dans des délais raisonnables au sens de l'instruction du 6 septembre 1988. Il s'avère qu'en pratique, le délai dans lequel doit être engagée l'action de l'Administration fiscale pour établir le principe de solidarité doit se situer dans le délai

886 BOI-REC-SOLID-10-10-30, n°150

887 Cass. com., 8 mars 2005, n°03-19076

888 Cass. com., 22 mars 2005, n°03-16537 : « Attendu qu'en statuant ainsi, en relevant d'office le moyen tiré de la nécessité d'engager l'action à l'encontre du dirigeant dans des délais satisfaisants au sens de l'instruction 12-C-20 du 6 septembre 1988, sans avoir invité au préalable les parties à présenter leurs observations, la Cour d'appel a violé le texte susvisé » ; Instr. cod., n°94-74-A du 1er juin 1994 *anc.*

de prescription quadriennale de l'action en recouvrement⁸⁸⁹. Dès lors « ce délai satisfaisant s'inscrit à l'intérieur même du délai général de prescription des mesures de poursuites exercées par le comptable public à l'encontre de la société ; il est nécessairement inférieur au délai de prescription quadriennale puisque, si la prescription de la créance est intervenue, la recherche de l'engagement de l'action en responsabilité solidaire est sans objet⁸⁹⁰ ». Ce délai ne peut pour autant s'affranchir des effets d'une contestation formée par le dirigeant ou la société. Ainsi, il est opportun de rappeler que l'action du comptable public a pour objectif de faire condamner le dirigeant à sa solidarité avec les dettes fiscales de la société et ainsi obtenir un titre exécutoire⁸⁹¹ permettant de rechercher celui-ci au paiement. Le caractère patrimonial de la sanction ouvre ainsi au comptable chargé du recouvrement la faculté d'étendre les mesures de poursuite dont il dispose, dans son action de recouvrement, au patrimoine du dirigeant, désormais codébiteur à compter de sa condamnation. Le comptable chargé du recouvrement est contraint par le temps ce qu'un auteur qualifiera comme « draconien par essence [lequel] impose à cette procédure exorbitante du droit commun la nécessité pour la DGFIP de l'envisager le plus tôt possible et surtout, d'aller le plus vite possible. C'est ainsi que, dans ce qui est un véritable « parcours du combattant » pour

889 Cass. com., 15 mars 1994, n°92-12410 : « la Cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que " la responsabilité solidaire prévue à l'encontre des dirigeants des sociétés n'est pas de droit, mais doit être prononcée par le juge, de sorte que M. X... n'était pas, pendant la durée de la procédure collective, codébiteur de la société qu'il avait dirigée et que l'action ouverte au receveur des impôts pouvait être exercée contre lui tant que les poursuites tendant au recouvrement des créances fiscales n'étaient pas atteintes par la prescription" » ; Cass. com., 9 octobre 2012, n°11-24786 : « l'instruction du 6 septembre 1988 ne définit pas le délai satisfaisant pour engager l'action à l'égard des dirigeants ; qu'il constate que le délai de prescription, ouvert le 31 août 2002 par la mise en recouvrement, avait été suspendu par la contestation de la société jusqu'au rejet de celle-ci le 8 mars 2004 ; qu'il relève que, par courrier du 3 février 2006, le comptable avait mis en demeure la société de régler la somme due puis qu'il lui avait vainement délivré des commandements de payer les 26 juin 2006 et 27 mars 2009 ; que l'arrêt relève encore que l'action engagée le 13 septembre 2006 contre les demandeurs avait été déclarée irrecevable le 23 juin 2009 et qu'une nouvelle assignation leur avait été délivrée le 18 septembre 2009 ; que la Cour d'appel a souverainement déduit de ces constatations que le comptable avait agi dans des délais satisfaisants et a ainsi légalement justifié sa décision »

890 DOUAY M., Mise en œuvre de la responsabilité fiscale des dirigeants de société par la DGFIP (LPF, art. L. 267), Jurisclasseur, fasc. 590, 1 septembre 2010, n°101

891 L.n°91-650 du 9 juillet 1991, art. 3 modifié par L.n°99-957 du 22 novembre 1999

l'administration, cette dernière doit, en même temps qu'à la question « tout a-t-il été bien fait ? », répondre aux nécessités d'un rythme qui tient davantage de la course d'obstacles que de la promenade dominicale⁸⁹² ».

368. Si cette action présente certes un champ d'application large en ce qu'elle vise les dirigeants de droit comme de fait, sa mise en œuvre est strictement encadrée. L'instruction du 6 septembre 1988 prévoit qu' « il appartient aux comptables d'accomplir en vue du recouvrement, les diligences adéquates, complètes et rapides » d'où il ressort que l'action de l'administration doit se réaliser dans des délais satisfaisants⁸⁹³. Pour autant, s'agissant des dettes fiscales de la société auxquelles le dirigeant est condamné à la solidarité, celles-ci prennent naissance dès lors que l'administration dispose d'un titre exécutoire (rôle ou avis de mise en recouvrement).

À de nombreuses reprises, la Cour de cassation a eu à illustrer le caractère « satisfaisant » du délai dans lequel doit être engagée l'action de l'administration. Cette contrainte est, a priori, favorable au dirigeant au motif que « les personnes [...] ne peuvent comprendre d'être poursuivies pour des faits par trop anciens » ce qui inscrit l'action du comptable sans pour autant l'affirmer dans le délai de prescription quadriennale de l'action en recouvrement⁸⁹⁴. C'est pourquoi, il nous semble d'autant plus « raisonnable » de discuter la question de la solidarité du dirigeant le plus tôt possible. La solidarité n'est pas une mesure de recouvrement mais ouvre une voie de recouvrement. Il faut donc que son fait générateur ne se situe pas au cours de l'action en recouvrement mais bien en amont, lorsque le passif fiscal prend naissance c'est à dire au cours de la période qui voit l'assiette déterminée et l'impôt calculé.

892 DOUAY M., La responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de sociétés (LPF, art. L. 267) : cinquante ans d'emise en oeuvre par la DGFIP, RF, 10/2010, n°210

893 BOI REC-SOLID-10-10-30-20120912, n°10 ; Instr. 6 septembre 1988 : BOI 12 C-20-88 *anc.*

894 GREVET A., Engagement des poursuites sur le fondement des dispositions de l'article L. 267 du LPF : « délais satisfaisants » vs prescription de l'action en recouvrement, Les Nouvelles fiscales, 2003, n°1107, p.18-19

369. Les dispositions de l'article L.275 du LPF (abrogé par la loi de finances rectificative pour 2012⁸⁹⁵) précisait que « la notification d'un avis de mise en recouvrement interrompt la prescription courant contre l'administration et y substitue la prescription quadriennale. Le délai de 4 ans mentionné au premier alinéa est interrompu dans les conditions indiquées à l'article L. 274 ». En outre, l'article L. 274 du LPF dispose que les « comptables publics des administrations fiscales qui n'ont fait aucune poursuite contre un redevable pendant 4 années consécutives à compter du jour de la mise en recouvrement du rôle ou de l'envoi de l'avis de mis en en recouvrement sont déchus de tous droits et de toute action contre le redevable. » En conséquence, seule l'action en recouvrement peut se prescrire et non pas les impositions elles-mêmes. Dès lors, malgré le caractère exorbitant de la procédure de l'article L. 267 du LPF, l'action de l'administration est limitée dans le temps. Même si le législateur ainsi que la doctrine administrative n'ont jamais lié stricto sensu l'échéance de ce « délai satisfaisant » à celle de la prescription quadriennale de l'action en recouvrement du comptable, le juge rappelle que ce dernier ne manque pas de s'en référer « à titre indicatif »⁸⁹⁶. Ainsi, en l'absence de délai objectif imposé par la doctrine, l'appréciation du caractère « satisfaisant » revient opportunément au juge. Un auteur souligne que le « délai satisfaisant s'inscrit à l'intérieur même du délai général de prescription des mesures de poursuites exercées par le comptable public de la société. Il est susceptible d'interruption [ou de suspension] par différents évènements (LPF, art. L.274 et L.275)⁸⁹⁷. » Pour l'agent comptable, le temps est compté dès lors que son action peut être exercée tant que les poursuites tendant au recouvrement des créances fiscales ne

895 L.fin. rect.2010, n°2010-1658, 29 décembre 2010

896 Cass. com., 26 mai 2004, n°01-02838 : la Cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'elle a rappelé que "l'instruction du 6 septembre 1988 ne définissait pas le délai satisfaisant [pour entreprendre son action sur le fondement de l'article L267 du LPF], et qui, pour apprécier celui-ci, s'est référée "à titre indicatif" au délai de prescription prévu à l'article L. 275 du Livre des procédures fiscales" et qu'elle s'est "attachée à la notion de délais satisfaisants que doit respecter le comptable chargé du recouvrement à l'intérieur même du délai de prescription de son action, ce qui excluait, par là même, que celle-ci soit prescrite"

897 DOUAY M., La responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de sociétés (LPF, art. L. 267) : cinquante ans de mise en œuvre par la DGFIP ? DF., n°10, 11 mars 2010, p. 15 et 16

sont pas atteintes par la prescription⁸⁹⁸. Et c'est bien là un obstacle, une contradiction procédurale, puisque la solidarité, et encore plus l'action en solidarité prévue à l'article L.267 du LPF, ne sont pas des mesures de poursuites mais bien, et nous le défendons, une voie de recouvrement –nouvelle- à l'encontre du dirigeant. Donc dans le même délai (dit de recouvrement), on impose à ce jour à l'administration c'est-à-dire au comptable d'engager une procédure pour ouvrir une nouvelle voie de recouvrement (par le mécanisme de la solidarité) et d'engager les poursuites qui l'accompagne. En toute logique, l'obligation solidaire pourrait alors ouvrir un nouveau délai de même durée et de même nature mais cela n'est pas possible car l'objet reste le même. Le dirigeant solidaire devient obligé au même passif que le reliquataire. Une nouvelle fois, le fait générateur de la solidarité du dirigeant doit se situer dans un temps contemporain à la détermination de l'assiette et de l'impôt qui permet également de laisser sa place au contradictoire, véritable garantie de discuter dans une même période, que ce soit pour le reliquataire ou son dirigeant, à la fois l'assiette, l'impôt et la solidarité.

898 Cass.com., 19 janvier 1988, n°86-16899, n°86-16900 ; Cass. com., 22 octobre 1991, n°89-21867, Bull. 1991 IVn°307 p.213 : « la Cour d'appel a violé les textes susvisés aux motifs que "la société Champagne a fait l'objet de mai à octobre 1982 d'avis de mise en recouvrement de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes complémentaires ; qu'elle a été placée en liquidation des biens le 12 octobre 1982 ; que la créance fiscale a été admise le 3 mai 1983 ; que le gérant Claude X... a été assigné le 27 novembre 1987 par le receveur principal des Impôts de Boulogne-sur-Seine pour être déclaré solidairement responsable avec la société du paiement des impôts restant dus, en vertu de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ; qu'il a soulevé l'irrecevabilité de l'action, comme engagée après l'expiration d'un délai de 4 années à partir de l'interruption de la prescription résultant de l'admission de la créance ; que l'arrêt a accueilli cette fin de non-recevoir en excipant des dispositions de la loi du 24 décembre 1984 » ; Cass.com., 14 novembre 1995, n°93-17971 ; Cass. com., 14 novembre 1995, n°93-17971 : « qu'ayant exactement énoncé que l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ne comportant aucun délai pour la mise en œuvre de la procédure qu'il prévoit, l'action ouverte à l'administration peut être exercée tant que la créance fiscale n'est pas elle-même atteinte par la prescription et relevé que la créance de l'Administration fiscale a été déclarée au représentant des créanciers de la société débitrice et que la procédure collective dont elle est l'objet n'est pas close, l'arrêt retient, en rejetant l'exception de prescription, que l'interruption de la prescription de l'action fiscale puis sa suspension par la procédure en cours sont opposables à l'ancien gérant poursuivi comme responsable du non-recouvrement de l'impôt » ; BOI-REC—SOLID-10-10-30 ; Doc. adm. DGI, 12 C 2253 n°23 *anc.*

370. L'administration doit poursuivre son action dans « les délais satisfaisants » considérant certes les droits du contribuable, mais sans pour autant que l'usage de ces derniers ne fassent obstacle en soi à la diligence du comptable chargé du recouvrement, et ce par le seul effet du temps⁸⁹⁹. Il est opportun de rappeler ici que l'action engagée par le comptable chargé du recouvrement à l'encontre d'un dirigeant de société ou d'une personne morale de manière générale au visa des dispositions de l'article L. 267 du LPF n'a pas pour effet d'interrompre le délai de l'action en recouvrement de la créance fiscale contre la société reliquataire. C'est pourquoi, l'obtention d'un titre exécutoire, c'est-à-dire en l'occurrence d'un jugement du Tribunal de Grande Instance prononçant la solidarité du dirigeant doit se réaliser avant l'échéance du délai de prescription de l'action en recouvrement⁹⁰⁰. La créance fiscale ne doit pas être prescrite⁹⁰¹ et un jugement de première instance suffit⁹⁰².

371. En pratique, les affaires soumises à la plus haute juridiction sont celles où la société est sous procédure collective soit qu'elle ait déjà été placée au jour de l'assignation soit qu'elle s'y trouve en cours de procédure. Dès lors, le comptable chargé du recouvrement n'a pas à patienter jusqu'à l'échéance de la procédure collective pour réclamer la solidarité du dirigeant. C'est pourquoi un reliquataire récidivant suscitera d'autant plus l'attention du comptable chargé du recouvrement. Outre les poursuites qui peuvent être engagées à l'encontre de la personne morale, le comptable chargé du recouvrement a tout intérêt, en vue de ne pas engager sa propre responsabilité, à préparer la mise en œuvre de l'action prévue par l'article L. 267 du LPF. La solvabilité du dirigeant ainsi que le montant de la dette fiscale forment sans aucun doute les deux principales conditions à réunir pour animer l'Administration fiscale dans son action.

899 Cass. com., 9 octobre 2012, n°11-24786 : « [...] que la Cour d'appel a souverainement déduit de ces constatations que le comptable avait agi dans des délais satisfaisants et a ainsi légalement justifié sa décision »

900 Inst. cod. DGCP, 1er juin 1994, 95-74-A *anc.*

901 Cass. com., 23 février 1993

902 Cass. com., 8 juillet 1997°

372. Ce sont les agissements de la personne qui dirige qui sont visés. Ceux-ci doivent, précise le texte, avoir « rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues ». Les moyens dont dispose l'administration en vue du recouvrement sont limités. Il s'agira dans la plupart des situations d'engager dans un premier temps une procédure d'établissement de l'assiette et de détermination des impositions dues (qui s'accompagnera de pénalités et sanctions fiscales) avec soit la procédure de rectification contradictoire⁹⁰³ soit la taxation d'office.

373. Lorsque les procédures entreprises consistant à établir l'assiette et déterminer le montant des droits dus (ainsi que les pénalités et sanctions) ne sont pas probantes, le comptable public n'est pas démuné et dispose aux fins d'assurer le recouvrement de sa créance d'un certain nombre de moyens de poursuites : mise en demeure, avis de mise en recouvrement, avis à tiers détenteur. Les mesures de recouvrement et plus particulièrement les diligences du comptable à les mettre en œuvre participent directement à démontrer l'impossibilité à recouvrer les impositions et pénalités mises à la charge du redevable. En conséquence, le comptable qui ne se serait pas montré suffisamment diligent dans son action, certes vaine, de recouvrement, le juge doit écarter la solidarité du dirigeant de la personne redevable⁹⁰⁴. *A contrario*, « le défaut de paiement des taxes dues au trésor en dépit des poursuites exercées en temps utile par le comptable chargé du recouvrement suffit à caractériser la responsabilité du dirigeant et le lien de causalité⁹⁰⁵ ».

374. La diligence du comptable doit conclure sur leur inefficacité totale ou partielle c'est-à-dire le défaut de recouvrement total ou partiel des créances réclamées par le comptable public, et ce alors même que s'est succédé une répétition d'actes de poursuites. Car en effet, à la répétition des manquements graves et répétés doit répondre la répétition des actions du comptable chargé du recouvrement. L'absence de

903 Cass. com., 24 mai 1971, n°69-11.867 ; Cass. com. 10 mars 1975, n°74-10.963 ; Cass. com., 9 février 1981, n°79-11.293

904 Cass. com., 22 mai 1991, n°89-19.675 ; Cass. com., 16 juillet 1991, n°89-19.792

905 BOI-REC-SOLID-10-10-20 n°290

réaction de la part du dirigeant face aux actions en recouvrement⁹⁰⁶ participe à qualifier la gravité des manquements.

375. Les diligences de l'Administration fiscale doivent être vérifiées et notamment si elle avait exercé tous les contrôles (procédure de rectification contradictoire, taxation d'office, droit de communication et demandes d'assistance administratives internationales) lui incombant pour obtenir en temps utile le paiement des impositions sociales⁹⁰⁷. Ainsi, la diligence du comptable chargé du recouvrement ne peut être valablement critiquée dès lors que « la minoration [de chiffre d'affaires] n'a été révélée qu'à l'issue d'une vérification⁹⁰⁸ » et également s'agissant de fausses factures⁹⁰⁹.

376. Il en est bien entendu de même pour le comptable dont les diligences doivent être reconnues comme suffisantes au cours de l'instance, car elles participent à la démonstration de l'impossibilité pour celui-ci de recouvrer sa créance dès lors qu'il met en œuvre tous les actes de poursuite dont il dispose⁹¹⁰ : taxation d'office, avis de mise en

906 Cass. com., 11 février 1992, n°89-20.852

907 Cass. com., 22 octobre 1991, n° 90-10.029 : Bull. 1991 IV n° 308 p. 213 : « Ne donne pas de base légale à sa décision la Cour d'appel qui condamne un dirigeant de société solidairement responsable du paiement des dettes fiscales de la société mise en liquidation de biens pour impossibilité de recouvrement du fait du défaut de déclarations, sans rechercher les circonstances autres que le défaut de déclarations et notamment, si l'Administration fiscale avait exercé tous les contrôles lui incombant pour obtenir en temps utile le paiement des impositions sociales. » ; Cass. com., 19 novembre 1991, n°90-13595 ; Y. GUYON, Subsidiarité de la responsabilité des dirigeants en matière fiscale, note sous Cass. com., 22 octobre 1991, n° 90-10.029, Rev. sociétés 1992, p.366

908 Cass. com., 8 juillet 1997, n°95-13.889 ; Cass. com., 8 juillet 1997, n° 95-16.757 : Bull. 1997 IV n° 229 p. 198 ; Cass. com., 16 janvier 2001, n°98-12.766 ; Cass. com., 26 février 2002, n°00-18.502 ; Cass. com., 3 octobre 2006, n°05-15.017 ; Cass. com., 3 juin 2008, n°07-19.033 ; Cass. com., 12 octobre 2010, n°09-71.002

909 Cass. com., 21 janvier 2004, n°00-16.089

910 Cass. com., 8 janvier 1991, n°89-11.561 ; Cass. com., 11 février 1992, n°90-13.439 ; Cass. com., 7 avril 1992, n°90-16.236 : « l'arrêt retient que les manquements imputables à la société ont contraint l'Administration des impôts à délivrer six mises en demeure, treize avis de mise en recouvrement et sept avis à tiers détenteurs, que cette administration a accepté successivement deux plans de règlement qui n'ont pas été respectés » ; Cass. com., 18 mai 1992, n°90-15.947 ; Cass. com., 19 mai 1992, n°89-21.084 ; Cass. com., 8 décembre 1992, n°91-10.026 ; Cass. com., 9 mars 1993, n°90-19.565 : Bull. 1993 IV n° 97 p. 66 ; Cass. com., 15 juin 1999, n° 97-13.706 ; Cass.

recouvrement, mise en demeure, avis à tiers détenteurs, saisie-exécution. La Cour d'appel doit à ce titre rechercher si le comptable avait fait preuve de diligence⁹¹¹ et en rendre le détail notamment quant au nombre, à la nature et aux dates des tentatives de mise en recouvrement de l'impôt⁹¹². Cette recherche est alors indispensable pour établir l'impossibilité de recouvrer le passif fiscal⁹¹³. A cet effet, le juge n'exige pas un certain nombre d'actes de poursuites pour qualifier comme diligente les poursuites du comptable. La Haute cour appuie la décision de la Cour d'appel qui a relevé que l'impossibilité de recouvrement de la dette fiscale résulte suffisamment de l'émission par l'administration d'un avis de mise en recouvrement, d'une mise en demeure et d'un avis à tiers détenteur, tout acte demeuré sans effet et qui atteste suffisamment de ses diligences normales⁹¹⁴. Il en est de même incontestablement lorsque « vingt-deux avis de mise en recouvrement émis par l'Administration des impôts au fur et à mesure des

com., 3 mars 2004, n° 02-16.547 ; Cass. com., 3 octobre 2006, n°04-16748 ; J-Ph. HAEL, L'absence de passivité du comptable public vis-à-vis de la société débitrice, RTD com. 1994, p.379

911 Cass. com., 16 juillet 1991, n° 89-19.792 : Bull. 1991 IV n° 263 p. 183 : « Une Cour d'appel ne donne pas de base légale à sa décision lorsqu'elle ne recherche pas les circonstances autres que le défaut de déclaration et de paiement en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement, ni si le comptable poursuivant avait utilisé en vain tous les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile paiement des impositions par la société dont la personnalité morale survivait pour les besoins de sa liquidation amiable. » ; Cass. com., 1er février 1994, n°92-12007 : « l'action engagée par le receveur principal visant à prononcer la solidarité du dirigeant au paiement des impositions et pénalités dues par la société en liquidation judiciaire n'est pas fondée dès lors qu'il "n'a ni établi, ni même allégué, qu'il aurait utilisé en vain tous les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile le paiement des impositions dues par la société" » ; Cass. com., 3 octobre 2006, n°04-16.748 ; Cass. com., 10 juillet 2007, n°06-11.131

912 Cass. com., 24 mai 1994, n°92-18.643 ; Cass. com., 4 avril 1995, n°93-14.324 : « la Cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que le dirigeant social avait laissé s'accumuler une dette fiscale dont l'importance au regard du modeste patrimoine de la société avait rendu impossible le recouvrement, les opérations de liquidation ayant été clôturées pour insuffisance d'actif et ce, malgré toutes les diligences du comptable public pour recouvrer sa créance, manifestées par des actes dont elle énumère la nature, le nombre et la date »

913 Cass. com., 21 juin 1994, n°92-16.595

914 Cass. com., 23 février 1993, n°91-13.208 ; Cass. com., 18 octobre 1994, n°92-21.954 ; Cass. com., 3 mai 1995, n° 93-16.982

déclarations fiscales de la société et de quatre mises en demeure, lesquels sont tous restés sans effet⁹¹⁵ ».

377. Dans tous les cas, les diligences du comptable chargé du recouvrement doivent s'attacher, notamment par la mise en œuvre de mesures conservatoires contraignantes, à démontrer ses vaines poursuites⁹¹⁶. À ce titre, le non-respect d'un plan d'apurement doit s'accompagner d'une diligence immédiate⁹¹⁷ sinon rapide⁹¹⁸ ou pour le moins adaptée autant aux obligations fiscales du redevable qu'aux procédures de contrôles engagés⁹¹⁹ de la part du comptable au risque de fragiliser l'action postérieure de l'Administration fiscale⁹²⁰ et écarter le grief qui consisterait à souligner « toute lenteur de l'administration pouvant être à l'origine, au moins pour partie, de l'impossibilité de recouvrement à laquelle elle se trouvait confrontée⁹²¹ ». Ainsi, une société assujettie au

915 Cass. com., 15 février 1994, n°92-12.214

916 Cass. com., 27 janvier 1998, n° 96-14149 ; Cass. com., 3 juin 2003, n°00-13.734 : « la Cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision [favorable à l'administration] dès lors qu'elle n'a pas recherché "les circonstances, autres que le défaut de paiement, en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement, et sans rechercher si le comptable du Trésor avait utilisé en vain tous les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile paiement des impositions par la société" »

917 Cass. com., 18 mai 1999, , n° 97-14.645 : « la Cour d'appel [défavorable à l'administration] a violé le texte susvisé dès lors "qu'il résultait de ses propres constatations que l'importance de la dette, dissimulée par la minoration, sur une longue période, des déclarations de chiffre d'affaires déposées par M. Z... qui avait ainsi obtenu pour la société des délais de paiement qu'il ne respectait plus, a été connue par ses déclarations rectificatives de façon si tardive que les mesures d'exécution mises en œuvre immédiatement par le receveur n'ont pas pu produire leur effet avant l'ouverture de la procédure collective" »

918 Cass. com., 23 juin 2004, n°01-11.821 : Bull. 2004 IV n° 133 p. 147 ;

919 Cass. com., 7 juin 2006, n°04-14.017 : « l'Administration fiscale, a émis des avis de mise en recouvrement dans des délais normaux, certains avaient été émis dans des délais, dont la longueur était justifiée, pour l'un par le caractère annuel de la déclaration [CA 12], pour l'autre par la nécessité de recourir à une procédure de taxation d'office " ; Cass. com., 3 juin 2008, n°07-13.690 : Bull. 2008 IV, n° 113 ;

920 Cass. com., 18 mai 1999, n° 97-13.733

921 Cass. com., 18 décembre 2011, n°99-11.994 ; Cass. com., 16 novembre 2004, n°02-15.162 : « la Cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision dès lors qu'elle n'a pas recherché comme elle y était invitée si "la mise en recouvrement le 15 février 1990, soit plus d'une année après que le service vérificateur eut sollicité celle-ci, de la quasi totalité des impositions restant dues, qui n'étaient, par conséquent, pas exigibles avant cette date, n'était pas la cause de l'impossibilité de recouvrement rencontrée par le receveur auprès de la société Cotrex" »

régime simplifié d'imposition tenue au dépôt au titre de chaque année ou exercice d'une déclaration qui détermine la taxe sur la valeur ajoutée due au titre de la période et le montant des acomptes trimestriels pour la période ultérieure, de sorte que l'administration n'est pas tenue d'engager chaque trimestre des poursuites en vue de recouvrer les impositions éludées au titre de cette période avant d'engager la responsabilité solidaire de son dirigeant sur le fondement des dispositions de l'article L. 267 du LPF.

378. En tout état de cause, le temps joue contre le comptable chargé du recouvrement qui peut voir son action sur la base des dispositions de l'article L.267 du LPF échouer toutes les fois où il ne sera pas en mesure de démontrer que la période plus ou moins longue qui sépare les défaillances déclaratives et ses actions conservatoires ne participe pas à expliquer l'impossibilité du recouvrement des créances⁹²². Il n'en reste pas moins que le comptable chargé du recouvrement reste confronté à l'éventualité plus que probable face à une société en difficultés financières, d'être contraint par l'ouverture d'une procédure collective⁹²³. Le juge n'y est d'ailleurs pas insensible, et ce à juste titre puisque l'ouverture d'une procédure collective⁹²⁴ fait immédiatement obstacle au comptable chargé du recouvrement quant à la mise en œuvre d'actes de poursuites à l'encontre du reliquataire⁹²⁵.

379. Voilà ici une nouvelle fois l'illustration quant à la confusion entretenue de concevoir la solidarité comme mesure de poursuite. Rappelons qu'en cas de solidarité, le

922 Cass. com., 3 mars 2004, n° 02-16.547

923 Cass. com., 26 février 2002, n° 98-21.744

924 Cass. com., 17 décembre 2002, n° 01-02.490 : Bull. 2002 IV n° 198 p. 224 : « le receveur des impôts étant, comme tout autre créancier, soumis à la suspension des poursuites du fait de l'ouverture d'une procédure collective »

925 Cass. com., 26 février 2002, n° 98-21.744 : « ces manquements, qui étaient imputables au gérant de la société légalement tenu de procéder aux déclarations et paiements pendant la période considérée au cours de laquelle il dirigeait la société, avaient rendu le recouvrement de l'impôt impossible, dès lors que celui-ci étant normalement calculé sur l'assiette déclarée par le contribuable, le dépôt tardif des déclarations, soit juste avant le premier jugement de redressement judiciaire, soit juste après le second jugement avait empêché le receveur de procéder à un recouvrement forcé à l'encontre de la société et l'avait contraint à déclarer sa créance dans le cadre des deux procédures collectives ouvertes à son encontre »

dirigeant est sujet aux mesures de poursuite dont dispose l'Administration fiscale. Rappelons également, qu'en théorie, un titre exécutoire obtenu auprès d'une juridiction de première instance (TGI) suffit à l'administration pour déployer son arsenal auprès du dirigeant devenu coobligé. Alors pourquoi s'obstiner à décourager l'action de l'administration en lui imposant la démonstration évidente qu'elle ne recouvrera pas le passif fiscal (et dont il est fait abstraction d'une éventuelle contestation du dirigeant) ? Une nouvelle fois, pour continuer en s'en convaincre, la solidarité est, en matière fiscale, ce qui vaut pour le dirigeant, une voie de recouvrement qu'il revient d'ouvrir (ou pas) avant que l'action en recouvrement soit permise.

380. L'évènement qui consiste pour la société à se placer à l'initiative ou non de son dirigeant sous le coup d'une procédure collective obère les chances de l'administration de recouvrer sa créance et tout particulièrement lorsque le règlement du passif ne peut être sérieusement envisagé dans la mesure où le liquidateur indique n'être « nullement certain d'obtenir satisfaction⁹²⁶ » sur l'action en répétition de l'indu par lui engagée, et qualifie les actifs restant à réaliser de « purement symboliques⁹²⁷ » ou bien que le mandataire liquidateur confirme au receveur des impôts « l'irrecouvrabilité totale et définitive » de la dette fiscale⁹²⁸ ou encore que le commissaire à l'exécution indique par écrit au conseil de l'administration que les créanciers inscrits au passif ne seraient pas désintéressés⁹²⁹. Néanmoins, le juge n'impose pas une réaction automatique du comptable chargé du recouvrement à la première défaillance⁹³⁰. Ainsi, un auteur résume la situation en soulignant que « toute action envisagée contre le dirigeant n'est susceptible d'aboutir qu'à la condition que le comptable public se soit montré

926 Cass. com., 16 janvier 2001, n°97-21.059

927 Ibid.

928 Cass. com., 20 novembre 2001, n°98-17.333

929 Cass. com., 22 novembre 2005, n° 04-14.828

930 Cass. com., 5 novembre 2002, n°99-16.614 : Bull. 2002 IV n° 160 p. 185 : « la Cour d'appel a légalement motivée sa décision dès lors qu'il "ne pouvait être exigé de l'Administration fiscale qu'elle adresse une mise en demeure dès le premier incident relatif aux obligations légales en matière de TVA" et qu'en conséquence " l'Administration fiscale n'avait pas été négligente dans la mise en recouvrement de sa créance" »

« normalement » diligent (c'est-à-dire qu'il ait agi avec célérité) dans l'accomplissement des poursuites, et que ces dernières se soient révélées infructueuses⁹³¹ ». En tout état de cause « l'appréciation des diligences de l'Administration fiscale par la Cour de cassation est tributaire des circonstances de fait⁹³² ».

381. Enfin, s'agissant des diligences du comptable chargé du recouvrement, on constate que le juge dispose d'une certaine latitude dans l'appréciation des faits dès lors qu'il relève par exemple que « la Cour d'appel a légalement justifié sa décision de condamner solidairement Mme X... au paiement des impositions dues par la société dès lors que l'absence de déclarations régulièrement effectuées pour les années 1990 à 1992 et les premiers mois de l'exercice 1993 ont retardé les poursuites de l'Administration fiscale et ont permis à Mme X... d'utiliser ces sommes comme moyens de trésorerie, laissant ainsi s'accumuler une dette fiscale excessive au regard de l'actif social et dont le recouvrement devenait impossible, la SFER ayant fait l'objet d'une procédure collective⁹³³ ». Compte tenu de ce qui précède s'agissant de l'exigence imposée au comptable chargé du recouvrement quant à la mise en œuvre des poursuites, on s'étonne que le juge n'ait pas relevé les diligences du comptable ou leur défaut pendant une période aussi longue durant laquelle la société n'a pas déposé de déclarations. On apprécie difficilement le lien de cause à effet entre cette longue absence de déclaration et les retards de l'administration dans ses actions de poursuites. Par contre, encore une fois, le fait qu'il s'agisse de TVA semble plus qu'ailleurs souligner que, en l'occurrence, sa rétention par abstention de déclaration obère directement les chances de recouvrement du comptable au point de les rendre inexistantes dès lors qu'une procédure collective est engagée, car, rappelons-le, celle-ci fait obstacle à l'action du comptable chargé du recouvrement à l'encontre du reliquataire. On peut alors s'interroger quant à l'intérêt dont dispose l'administration à solliciter l'ouverture d'une procédure collective à

931 DOUAY M., La responsabilité fiscale solidaire des dirigeants (LPF, art. L. 267) : cinquante ans de mise en œuvre par la DGFIP, RJF 10/10, comm. 210

932 Ibid.

933 Cass. com., 19 décembre 2000, n°98-13.768

l'encontre d'un débiteur pour lequel ses actions de recouvrement forcées resteraient vaines. N'est-il pas de la diligence d'un débiteur de demander que soit prononcée la cessation des paiements de celui-ci faute de pouvoir recouvrer sa créance ? L'administration fait alors face à un dilemme puisque, comme il a été souligné dans nos propos à plusieurs reprises, l'ouverture d'une procédure collective suspend les actions de recouvrement du comptable public à l'encontre du débiteur. On pourrait alors penser que l'administration est d'autant moins encouragée à solliciter l'ouverture d'une procédure collective que l'accroissement du passif fiscal s'assimile, ce que reconnaît le juge, à une trésorerie artificielle qui caractérise la faute fiscale du dirigeant à l'occasion de la cessation des paiements appréciée le plus souvent comme étant tardive eu égard à l'importance du passif fiscal⁹³⁴. On ne peut que partager le constat selon lequel « au cas de difficultés financières d'une entreprise, afin de permettre à l'Administration fiscale d'échapper aux lenteurs des procédures de traitement des difficultés des entreprises et, au-delà, de faciliter le recouvrement des créances fiscales, le Code général des impôts organise au profit exclusif du Trésor une véritable responsabilité fiscale des dirigeants sociaux⁹³⁵ ». Il faut également souligner que le retard dans la déclaration de cessation des paiements comme l'accumulation du passif fiscal dans l'ensemble des dettes sociales encourage le juge à prononcer la solidarité du dirigeant. L'ouverture d'une procédure collective sonne un coup d'arrêt dans l'action de recouvrement de l'administration auprès du débiteur qu'est la société, la personne morale ou le groupement.

382. L'ouverture d'une procédure collective souligne à l'évidence l'impécuniosité de la personne morale reliquataire. On ne peut certes reprocher à un dirigeant de déclarer, opportunément, la cessation des paiements de la personne morale qu'il dirige. Encore faut-il compter sur la diligence du comptable à employer tous les moyens dont il dispose pour recouvrer sa créance. Or, la solidarité est traitée à l'heure actuelle comme une

934 Cass. com., 7 juin 2006, n°04-14.017 ; Cass. com., 19 décembre 2006, n°05-17.577

935 SERLOOTEN P., Responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprises en difficulté : régime au profit exclusif du Trésor, note sous Cass. com., 16 janvier 2001, n°97-21.059 : Bull. Joly Sociétés 2001, p. 360

mesure de recouvrement telles les mesures de poursuites. Mais telle n'est évidemment pas sa nature selon nous et pour les motifs présentés précédemment. La solidarité, mécanisme civil, ouvre une voie de recouvrement nouvelle pour le comptable chargé du recouvrement toutes les fois où celui-ci dispose de la faculté d'en bénéficier. Il est donc erroné de considérer la solidarité comme une conséquence possible des vaines poursuites à l'encontre de la société reliquataire défailante menées par le comptable du Trésor public. Il n'est ni pertinent ni opérant de continuer à concevoir la solidarité comme une mesure de recouvrement *in extremis* en raison notamment de l'obligation faite au comptable de tout entreprendre pour recouvrer sa créance. Il y a donc lieu selon nous de déplacer la solidarité non plus parmi les mesures de recouvrement *stricto sensu* mais bien de la placer en amont de ces dernières.

§ 1. LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE AU CŒUR DES PREOCCUPATIONS

383. Tout comme la solidarité fiscale civile du dirigeant (LPF, art. L 267) est suspendue à ce jour à la décision du juge de la responsabilité, la solidarité fiscale pénale du dirigeant (CGI, art. 1745) est suspendue à la condamnation pour fraude fiscale du dirigeant⁹³⁶. Comme nous l'avons vu précédemment, la doctrine administrative fixe le cadre de l'engagement de l'action en solidarité fondée sur l'article L.267 du LPF (autorisation du supérieur hiérarchique, diligence du comptable,...), il y a lieu de s'intéresser à la politique de répression de la fraude fiscale sans oublier également de mettre en perspective la concurrence avec l'engagement de poursuites correctionnelles pour escroquerie de la part de l'Administration fiscale et de souligner la place réservée à la solidarité de l'article 1745 du CGI dans cette stratégie. Il est utile de garder à l'esprit que « l'obligation solidaire au paiement de l'impôt et des pénalités fiscales afférentes [est une] mesure toujours demandée par l'Administration fiscale⁹³⁷ ». En effet, « la solidarité du condamné avec le redevable légal de l'impôt fraudé prévue à l'article 1745 du CGI, ne peut être prononcée par les juridictions répressives qu'à la requête de l'Administration des impôts⁹³⁸ ». Il s'agit d'exposer comment s'exprime la finalité répressive du contrôle fiscal puisqu'« il s'agit de sanctionner les comportements délibérément frauduleux sur un plan financier par l'application de pénalités, et, le cas échéant, sur le plan pénal⁹³⁹ ».

936 Cass. Crim., 25 janvier 2006, n°05-81355

937 DUPRE M., Le droit pénal fiscal à l'épreuve des principes du droit pénal, Droit pénal n°9/2013, dossier 6

938 Cass. Crim., 18 septembre 2002, n°01-87824

939 GARDETTE A. et MLYNARSKI A., L'évolution des outils juridiques du contrôle fiscal, gestion & finances publiques, n°12, décembre 2013

384. La définition d'une stratégie répressive en matière pénale n'est pas nouvelle. Dans une note du 9 octobre 1972⁹⁴⁰, l'ex-Direction générale des impôts précisait qu'« en pratique, le choix des affaires à déférer aux tribunaux correctionnels doit s'opérer en fonction de plusieurs considérations. En droit pénal, la charge de la preuve incombe dans tous les cas à la partie plaignante. L'administration ne doit donc soumettre aux tribunaux que les cas de fraude dont l'existence peut être suffisamment prouvée. Pour conserver à cette action le caractère de gravité qui en conditionne l'exemplarité, il convient de porter en justice les fraudes caractérisées, celles qui, soit par leur ampleur, soit par leur répétition, soit encore par la nature des moyens mis en œuvre, ont causé un préjudice important au Trésor ou sont susceptibles de faire école. C'est ainsi que doivent être poursuivis en particulier : en matière d'IS, de BIC et de TVA les ventes sans facture, les dissimulations de recettes, les majorations de charges ou de droits à déduction de TVA notamment au moyen de factures fictives, en matière d'impôt sur le revenu, les dissimulations importantes d'honoraires, de produits, les encaissements de dividendes ou de coupons par des prête-noms, les défauts volontaires de déclarations de revenus, notamment lorsqu'elles sont le fait de contribuables aisés ou dont la position sociale devrait exiger une moralité fiscale absolue.... Les infractions fiscales procédant d'une intention frauduleuse doivent être réprimées quels qu'en soient les auteurs et quels que soient les procédés utilisés. En aucun cas, la position sociale ou professionnelle du redevable défaillant ne saurait constituer un obstacle à l'engagement des poursuites. La recherche constante de l'exemplarité de la sanction pénale doit ainsi conduire à rectifier la tendance actuelle de certains services locaux à proposer de façon trop exclusive l'engagement de poursuites à l'égard de redevables relevant des professions industrielles et commerciales ou de contribuables récalcitrants, marginaux ou insolubles. »

385. Avec la note du 3 novembre 1981 de l'ex Direction générale des impôts (désormais DGFIP) et la Circulaire Justice-Budget du 30 octobre 1981, les pouvoirs publics soulignaient les principes de l'action de ces administrations financières et judiciaires

940 Note pour M. le délégué général pour la région parisienne, MM. Les directeurs généraux, MM. Les directeurs des services fiscaux

dans la répression des infractions et sanctions pénales fiscales et fixaient les objectifs de poursuites correctionnelles pour fraude fiscale. Cette démonstration est régulièrement renouvelée au gré des priorités gouvernementales. Il en fut également ainsi dans le cadre de la lettre de mission adressée par le Président de la République et le Premier ministre au ministre du Budget, des comptes publics et de la Fonction publique le 11 octobre 2001.

Ainsi, les poursuites correctionnelles pour fraude fiscale sont une composante importante de la finalité répressive du contrôle fiscal. Elles sont la résultante d'un contrôle de qualité et non une finalité en soi. Parce qu'elles restent lourdes de conséquences potentielles pour les contribuables qui en font l'objet, les poursuites correctionnelles doivent être une réponse adaptée et homogène à des comportements répréhensibles. C'est pourquoi, en présence de procédés frauduleux particulièrement graves, l'opportunité d'une action pénale est systématiquement examinée par les services compétents de la DGFIP. Comme on le verra plus loin dans notre propos, la décision de soumettre un dossier à la Commission des Infractions Fiscales doit être éclairée par des éléments de contexte. *In fine*, les poursuites pénales visent non seulement à sanctionner lourdement le contribuable coupable de faits graves, mais aussi à incarner l'exemplarité de l'action de contrôle fiscal.

386. Le premier axe fort de cette politique consiste à « accentuer la lutte contre la fraude fiscale [laquelle] doit se concrétiser par un renforcement des liaisons qui se sont instaurées entre les tribunaux et les services fiscaux ». Cette volonté est le fruit d'un constat déjà évident à l'époque. Les prérogatives confiées à l'Administration fiscale sont minces face à des procédés frauduleux qui s'essaient déjà l'internationalisation et la complexification afin de déjouer les actions d'une Administration fiscale suspendue, dans l'accomplissement de son rôle « répressif », à la diligence et la coopération des services de justice. Ainsi, « les liaisons qui, dans ce cadre juridique, se sont instaurées entre l'autorité judiciaire et l'Administration fiscale doivent encore se développer afin,

grâce à l'échange d'informations qui en résulte, de permettre à l'une et à l'autre de mieux accomplir les missions qui leur sont propres. »

Ce vœu va se traduire notamment à l'occasion de la circulaire de 1981 par « l'obligation pour l'autorité judiciaire de donner connaissance à l'administration des finances de toutes indications qu'elle peut recueillir de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou compromettre un impôt. »

Avec le recul, fort est de constater qu'il s'agit là d'une quasi-délégation de compétence de l'Administration fiscale vers les services de justice. L'arsenal pénal-fiscal se forge peu à peu dans une période qui connaît l'essor de la très récente Commission des Infractions Fiscales (CIF) dont notre propos réserve une place adéquate plus loin.

387. L'objectif se clarifie : « l'administration considère qu'il faut réserver une suite pénale non seulement à certains types d'agissements, particulièrement élaborés [...], mais encore à ceux qui, pour banales qu'en aient été les modalités d'exécution, n'en sont pas moins révélateurs de la volonté de leurs auteurs de se soustraire à l'établissement ou au paiement de l'impôt. » Sont à cet effet visé expressément : la TVA et le travail intérimaire tout en formulant la volonté de rechercher une diversification des poursuites et notamment vers l'international. Le souci d'exemplarité irrigue la politique de répression de la fraude fiscale de l'administration.

Il est à souligner que la solidarité prévue à l'article 1745 du CGI n'est pas évoquée dans la circulaire de 1981 alors même qu'elle est déjà présentée à la même époque comme un levier supplémentaire pour recouvrer les droits fraudés. Plus tard, les services de Bercy souligneront l'avantage non négligeable de disposer d'un débiteur supplémentaire en rappelant l'évidence selon laquelle l'action pénale peut permettre de faciliter le recouvrement en cas de condamnation du dirigeant au paiement solidaire des impôts fraudés. Il s'agit là d'une traduction du pragmatisme du législateur comme de l'Administration fiscale alors que « l'action civile du Trésor public n'a pas pour fonction

d'obtenir une condamnation pécuniaire en dommages et intérêts⁹⁴¹. » En 2007, la solidarité pénale fiscale n'est effectivement obtenue que dans un tiers des cas. À ce constat, il faut ajouter que les services d'assiette et de recouvrement sont sensibilisés quant à l'importance des liaisons qu'ils doivent entretenir.

388. La communication s'impose comme un élément incontournable de la politique de répression de la fraude menée par l'Administration fiscale. Tout d'abord par une communication accrue avec les services de justice, mais également une communication vis-à-vis des contribuables notamment au moyen de la presse laquelle relaie régulièrement des affaires célèbres parmi lesquelles on a pu compter des entrepreneurs, des sportifs, des artistes ou d'anciens responsables politiques... Mais cette communication doit se réaliser également en interne à commencer par les agents du fisc et notamment les cadres A et A+ (inspecteurs des finances publiques, inspecteurs principaux des finances publiques, administrateurs des finances publiques adjoints) dont le rôle s'est accru dans la mise en place d'une culture pénale au sein de l'actuelle DGFIP. Cette stratégie s'est accompagnée d'une « délocalisation » de certains dossiers qui ne remontent pas nécessairement à Bercy grâce à l'accroissement du périmètre de déconcentration et la mise en place d'une procédure déconcentrée idoine. L'objectif de cette procédure est de raccourcir le délai de communication des dossiers au Procureur et contrarier les effets d'une prescription des poursuites.

En termes de résultat, 1,5 % à 2 % des contrôles effectués par l'Administration fiscale donne lieu à un traitement pénal⁹⁴².

389. La loi de finances rectificative pour 2009 marque un tournant dans l'évolution de l'arsenal de lutte contre la fraude fiscale en instituant une procédure d'enquête fiscale⁹⁴³ (ou « police fiscale ») qui complète le dispositif de répression pénale de la fraude fiscale.

941 DUPRE M., Le droit pénal fiscal à l'épreuve des principes du droit pénal, Droit pénal n°9/2013, dossier 6

942 La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Conseil des prélèvements obligatoires, La Documentation française, mars 2007

943 L. n°2009-1674 du 30 décembre 2009, art. 23

Ce nouveau dispositif autorise ainsi le dépôt d'une plainte avant même le début des opérations de contrôle fiscal en vue de rechercher avec les prérogatives de police judiciaire les éléments de nature à caractériser les fraudes les plus difficiles à appréhender. Dans son rapport 2013, la Commission des Infractions Fiscales souligne que cette procédure se distingue de la procédure classique par le fait que l'affaire est examinée sans que le contribuable soit avisé de la saisine, ni informé de son avis ». Depuis 2010, les dossiers « ont essentiellement concerné des personnes physiques, principalement des dirigeants et « les soupçons ainsi soumis à l'avis de la commission laissent présumer la perception en franchise d'impôts, directement ou indirectement, de revenus d'activité ou du patrimoine liés à la détention de comptes bancaires non déclarés ainsi que la dissimulation d'un patrimoine à l'étranger⁹⁴⁴ ».

390. La circulaire du 15 décembre 2010 relative à la lutte contre la grande fraude fiscale et la mise en place d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale du Ministère de la justice et des libertés manifeste que « l'instauration de cette procédure judiciaire d'enquête fiscale s'inscrit dans le prolongement de la réflexion amorcée en 2007 par la direction générale des finances publiques, poursuivie en 2008 et 2009 dans le cadre d'un groupe de travail interministériel réunissant les ministères du Budget, de l'Intérieur et de la Justice, ainsi que des conclusions du rapport d'information de la commission des finances de l'Assemblée nationale sur les paradis fiscaux déposé en septembre 2009. »

Cette nouvelle procédure acte les carences de la procédure purement administrative laquelle est confrontée à de nombreux obstacles alors que la fraude fiscale prend de nouvelles formes. Cette nouvelle procédure est réservée aux affaires pour lesquelles les services de contrôle sont démunis au regard des seuls outils administratifs dont ils disposent. Elle participe également à la diversification des poursuites correctionnelles en visant particulièrement la « délinquance en col blanc » c'est-à-dire les fraudes à dimension patrimoniale. La circulaire du 22 mai 2014 commune à la DGFIP et à la

944 Rapport annuel à l'attention du gouvernement et du parlement (2013), Commission des Infractions Fiscales, janvier 2015

Direction des affaires criminelles et des grâces confirme cette orientation en rappelant que « l'Administration fiscale va renforcer également son action à visée répressive à l'encontre des fraudes fiscales de nature patrimoniale (omission ou minoration de déclarations de plus-value, de successions, de donations ou d'impôt de solidarité sur la fortune) et des fraudes fiscales internationales ». Dans sa version antérieure, l'article L. 228 du LPF⁹⁴⁵ ouvre ainsi la faculté de poursuivre sur la base de présomptions⁹⁴⁶ d'une fraude fiscale suffisamment significative. En pratique, le champ d'application de cette procédure particulière intéresse les infractions commises selon un procédé faisant intervenir un État ou territoire non coopératif ou le recours à une quelconque falsification, que la fraude soit suffisamment avérée tout en constatant un risque de déperissement des preuves. Ces infractions doivent être réprimées par les dispositions des articles 1741 et 1743 du CGI. Aussi, il ne faut pas omettre que « l'objectif de cette procédure est ainsi, lorsque l'Administration constate qu'une fraude fiscale grave est en train de se produire, de sanctionner rapidement et efficacement le contribuable et de sécuriser le recouvrement⁹⁴⁷. » Il est clair que les modalités de saisie préoccupent le législateur et que désormais les comptables peuvent recourir à l'avis à tiers détenteur pour saisir les droits rachetables de la part en euros d'un contrat d'assurance vie souscrit par le redevable. C'est sous cette forme que s'exprime la volonté du législateur de « patrimonialiser » les sanctions pénales fiscales afin de « frapper au portefeuille des délinquants afin de garantir que le crime ne paie pas⁹⁴⁸. » Ainsi, la confiscation des biens est désormais privilégiée. Celle-ci nécessite une analyse laquelle « consiste à étudier la manière dont sont repérés et départagés les biens confiscables par rapport à ceux qui ne le sont pas, les premiers devant être saisis et non les seconds⁹⁴⁹ ». Cette orientation participe avant tout d'une répression du crime organisé c'est à dire, s'agissant de la

945 LPF, art. L. 228 :

946 LUPPI Ph., Le soupçon de fraude en matière fiscale, BF 6/12

947 GUTMANN D., La « pénalisation » du droit fiscal : mythe ou réalité, RF, n°4, janvier 2011

948 CAMOUS E. et COTELLE G., La mise en état patrimoniale des affaires pénales, Droit pénal, 6/2013, ét. 12

949 Idem.

matière fiscale, de fraude fiscale internationale. Cette mission est confiée à l'Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués (AGRASC).

Cette nouvelle procédure est confiée à la récente Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) qui constitue un service de police judiciaire rattaché à la division nationale des investigations financières et fiscales (DNIFF) dont les agents bénéficient de prérogatives particulières liées au statut des officiers fiscaux judiciaires lesquels disposent des mêmes pouvoirs de police judiciaire que les officiers de police judiciaire : saisies, perquisitions, gardes à vue, auditions, réquisitions, écoutes téléphoniques et sont à ce titre habilités à recevoir des commissions rogatoires (CPP, art. 28 et art. 151 et s.).

391. Ce tournant s'est traduit également par une nouvelle circulaire Budget-Justice du 5 novembre 2010 venue se substituer à celle de 1981. Celle-ci vient réaffirmer les critères d'engagement des poursuites correctionnelles avec le « double souci » à la fois de « sanctionner systématiquement les comportements les moins citoyens et les plus graves », mais également « d'apporter une réponse proportionnée aux actes reprochés et à l'attitude du contribuable au cours du contrôle ».

Elle nous enseigne que « l'Administration fiscale considère que l'application des pénalités fiscales suffit, dans la grande majorité des cas, à sanctionner par une réparation pécuniaire appropriée, les manquements aux obligations prescrites ». Le pragmatisme de l'Administration fiscale évoque ici la proportion des affaires exclusives de bonne foi dans la somme des procédures engagées à la suite de contrôle de sa part. Il faut comprendre, ce que la circulaire souligne d'ailleurs, que « sont susceptibles de donner lieu à l'engagement d'une action pénale les affaires qui mettent en évidence un comportement manifestant une volonté d'éluder ou de frauder l'impôt [et] qui, sauf exception, dépassent un montant significatif de droits éludés et pour lesquelles, il conviendra d'apprécier la nécessité d'ajouter des sanctions pénales aux sanctions fiscales déjà appliquées par l'administration ». Ici, la solidarité de l'article 1745 du CGI « permet de renforcer l'aspect dissuasif des sanctions pénales et donc l'exemplarité de

cette action, en sanctionnant financièrement l'ensemble des personnes physiques, qui, sous couvert d'une personne morale, on, en fait, réalisé l'infraction. » Et de souligner comme pour s'en convaincre que « par ailleurs, elle étend le champ du recouvrement en donnant au Trésor public un ou plusieurs débiteurs supplémentaires à la créance originelle ». On comprend difficilement que cette solidarité soit ainsi marginalisée alors que la circulaire rappelle opportunément qu' « il est toutefois précisé que le délit de fraude fiscale fait partie des infractions intentionnelles pour lesquelles il y a toujours lieu de rechercher en priorité, la responsabilité des personnes physiques (dirigeants de droit ou de fait, complices) ». La solidarité est donc considérée ici à la fois comme une sanction financière et une faculté de recouvrement supplémentaire. C'est bien là le cadet des soucis du juge répressif lequel, on le verra plus loin, est particulièrement tendre s'agissant des peines d'emprisonnement prononcée pour fraude fiscale au motif, presque officieux, qu'avant d'être présenté au juge pénal, le prévenu (futur condamné) est déjà passé entre les fourches caudines des sanctions administratives c'est-à-dire, en l'occurrence, des sanctions pécuniaires traduites par l'application de pénalités. Puis, on ne peut s'abstenir de réagir à ce qu'on laisse au juge pénal le soin de s'immiscer dans un jugement qui mène à une sanction pécuniaire qui relève en l'état du civil. On observe que la solidarité ne rassure que l'administration. Elle n'est point, à juste titre, utilisée comme levier pénal.

392. Les filtres de la sélection des dossiers sont à ce titre parfaitement suivis dans le droit fil de la circulaire de 1981 en indiquant que « les propositions de poursuites correctionnelles ne doivent être envisagées que dans les cas où la procédure administrative aura scrupuleusement respecté les règles du débat oral et contradictoire, aura reposé sur une information précise du contribuable sur ce qui lui est reproché ainsi que sur ses droits et au cours de laquelle il aura été donné toute latitude au contribuable de s'expliquer et de prouver sa bonne foi». Pourtant, en quoi y a-t-il un débat oral ou pour le moins déjà contradictoire dans ce cas ? Le juge répressif est souverain pour

prononcer la solidarité du dirigeant et n'a d'ailleurs pas à motiver sa décision dès qu'il ne s'agit pas d'une peine.

393. Les objectifs de diversification sont également rappelés afin de ne pas entamer le caractère exemplaire de la procédure. Or, la Cour des comptes est intraitable sur la question en dénonçant que « certains secteurs d'activité, certaines catégories de contribuables, certains dispositifs dérogatoires et certains impôts sont moins contrôlés que d'autres, parce que c'est plus difficile et moins immédiatement rentable en termes budgétaires ou répressifs. Ce mode de pilotage peut conduire à sanctionner non pas les comportements les plus répréhensibles, mais les plus faciles à appréhender⁹⁵⁰ ». D'ailleurs, un auteur soulignait il y a plusieurs dizaines d'années déjà à propos de la vérification de comptabilité que « la méthode traditionnelle est peu efficace, parce qu'elle repose presque exclusivement sur la vérification ; or, celle-ci ne peut révéler que de petits trucages commis par des fraudeurs maladroits. Le fait qu'ils soient très nombreux n'implique nullement que le rendement de la lutte soit bon, car la méthode tend uniquement à faire apparaître un grand nombre de redressements dans les statistiques, ce qui donne aux services de vérifications et à leurs chefs une autosatisfaction fallacieuse. La science comptable n'est pas inutile loin de là, mais elle ne suffit pas sans les éléments que, seule, peut procurer l'enquête. À quoi bon vérifier une comptabilité si les justificatifs sont faux ? Or, l'Administration fiscale est paralysée dans son action par sa religion de la vérification comptable... l'enquête est considérée comme dégradante, indigne des fonctionnaires du Ministère des Finances⁹⁵¹ ». Si l'analyse n'a pas perdu de sa pertinence, les temps ont manifestement changé et la complexification des procédures a accompagné celles des mécanismes de fraude.

La volonté d'étoffer l'arsenal répressif se poursuit encore en 2013 avec cette fois l'affirmation qu'« outre la complexité des montages et la dissimulation des auteurs, c'est sur l'amélioration des outils au service du recouvrement qu'il convient de se

950 Cour des comptes, rapp. Public annuel 2010, févr. 2010, p. 190

951 COSSON J., Les industriels de la fraude fiscale, Ed. Seuil, 1971

pencher⁹⁵² ». On aurait pu s'attendre alors à ce que la solidarité reprenne la place en tant que mécanisme juridique ouvrant une voie de recouvrement supplémentaire qui plus est sur un domaine (la fraude fiscale) où le dirigeant est quasi systématiquement l'auteur de l'infraction.

394. La loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière⁹⁵³ vient créer de nouvelles circonstances aggravantes de fraude fiscale assorties d'un renforcement des sanctions pénales encourues. Elle s'accompagne également d'un élargissement du champ de la « police fiscale » à toutes les fraudes fiscales en lien avec un compte ouvert ou un contrat souscrit à l'étranger. La prescription pénale de la fraude fiscale se trouve allongée de 3 à 6 ans.

Cette évolution traduit clairement que la « priorité est dorénavant donnée au renforcement des pouvoirs de contrôle de l'Administration fiscale⁹⁵⁴ » que résume un auteur en affirmant que « le sens de l'Histoire est unique, c'est toujours plus de répression⁹⁵⁵ ». La question de la fraude fiscale distingue désormais selon qu'il s'agisse de la fraude patrimoniale internationale⁹⁵⁶ ou la fraude à la TVA (dont la dimension internationale au travers les carrousels est omniprésente). Un auteur rappelle d'ailleurs à juste titre que « la fraude fiscale est un délit et qu'il existe, notamment en matière de TVA, de véritables circuits de fraude qui s'étendent sur plusieurs États et portent sur des milliards d'euros, privant ainsi l'Union européenne et les états membres de ressources qui font cruellement défaut à ceux de ces États engagés dans une lutte difficile contre les déficits excessifs. La sophistication croissante de ces circuits et leur caractère

952 MAZETIER S., Avis présenté au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 11 juin 2013

953 L. n°2013-1117 du 6 décembre 2013

954 COLLET M., Les nouvelles armes du contrôle fiscal, Droit & patrimoine, 14/03/2014

955 DE LA MARDIERE Ch., colloque « La répression fiscale », CNAM, 13 juin 2014

956 Le Service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) offre aux contribuables détenant des avoirs non déclarés à l'étranger de se mettre en conformité avec la loi fiscale. Il a été créé en juin 2013 et se situe au sein de la DNVSF qui dépend de la DGFIP

international justifient une adaptation des outils de la répression pénale⁹⁵⁷ ». S'agissant au cas particulier de la TVA et « afin de détecter très vite les schémas de fraude à la TVA et d'améliorer le processus d'échanges entre les différents acteurs intervenant dans cette lutte, la DGFIP a créé une structure appelée « Task force » dédiée à la lutte contre ce type de fraudes⁹⁵⁸ ». La pertinence de cette décision est discutée selon que l'on y voit la traduction du « souci désormais primordial de faire un front commun contre la fraude⁹⁵⁹ » ou bien d'adopter une approche selon laquelle, en matière de lutte contre la fraude à la TVA, « l'approche répressive est illusoire⁹⁶⁰ ». Selon un auteur, ancien responsable de la DGFIP, « l'essentiel [des recettes nettes de TVA] est concentré sur les assujettis qui utilisent des moyens importants (en personnel et/ou immobilisations et qui ne peuvent se permettre de tricher sur leur comptabilité commerciale⁹⁶¹ ». Il rappelle ainsi que sur les 3,3 millions d'assujettis qui déposent une déclaration dont 1,3 million au réel normal, moins d'un dixième collecte 80% de la TVA nette. Dans ce contexte, les auteurs livrent leur sentiment quant à l'évolution récente de la législation et de la politique de répression contre la fraude fiscale menée par l'Administration fiscale en avançant que « la dissuasion vise les auteurs directs de la fraude qu'on imagine faire reculer par l'affichage de sanctions pénales alourdies. Mais dans l'esprit des responsables du contrôle fiscal, il s'agit surtout d'agir sur les opérateurs réguliers en les incitant (quitte à bousculer les dernières jurisprudences de la CJUE) à « faire la police eux-mêmes » par la menace de procédures rugueuses (redressements et pénalités menés jusqu'au contentieux) s'ils prennent le risque d'opérer avec des intermédiaires

957 RACINE P.-F., Lutte contre la fraude fiscale et constitution, Débat entre Pierre-François Racine, Jean-Pierre Lieb et Gilles Enraygues, animé par Christophe de la Martinière

958 Comité national de lutte contre la fraude : La lutte contre la fraude aux finances publiques en 2014, Bercy, jeudi 22 mai 2014

959 SIVIEUDE O. et LLORCA B., Pourquoi et comment lutter contre la fraude fiscale ? Gestion et finances publiques, n°7/8 Juillet-Août 2014, p.115 et s.

960 WOLF M., La lutte contre la fraude carrousel (colloque « La répression fiscale »), CNAM, 13 juin 2014

961 WOLF M., COURJON O. et BOUCHARD J.-C., Une déclaration électronique des achats pour éradiquer la fraude carrousel à la TVA, BF, 7/14

incertains⁹⁶² ». Il faut dès lors admettre que le mouvement actuel qui tend à durcir la répression contre la fraude fiscale s'attache avant tout à se diriger contre la fraude patrimoniale internationale où les sources de recettes sont manifestement plus conséquentes⁹⁶³ qu'en matière de lutte contre la fraude à la TVA et en particulier les carrousels. En effet, le rapport d'information de l'Assemblée nationale présenté par les députés MM. BOCQUET et DUPONT-AIGNAN⁹⁶⁴ révèle que le taux de recouvrement des redressements opérés par les brigades de la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) spécialisées dans la lutte contre les carrousels à la TVA demeure très inférieur à 1%.

395. La modification des règles applicables aux sous-traitants de travaux immobiliers illustre la voie dans laquelle le législateur français s'est engagé. La loi de finances pour 2014⁹⁶⁵ instaure un nouveau dispositif qui consiste pour les entreprises sous-traitantes de travaux immobiliers à ne plus facturer de la TVA sur leurs travaux immobiliers. Cette TVA due sur les opérations des sous-traitants est à liquider par l'entrepreneur principal (ou donneur d'ordres) directement sur ses déclarations sur le chiffre d'affaires⁹⁶⁶. Ce mécanisme ne va pas sans poser quelques difficultés aux entreprises alors que l'objectif sous-jacent est d'éradiquer la fraude au niveau des plus obscurs sous-traitants (dont le profil est très souvent le même à savoir des entreprises de main-d'œuvre éphémères dirigées de fait par un réseau familial plus ou moins étendu et dont la principale caractéristique est de disposer d'une grande faculté à s'évanouir dans la nature dès

962 Ibid.

963 Le Comité national de lutte contre la fraude a récemment souligné le succès du Service de Traitement des déclarations rectificatives (STDR) qui permet aux contribuables détenant des avoirs à l'étranger non déclarés de régulariser spontanément leur situation en contrepartie d'une réduction des majorations pour manquement délibéré et de l'amende applicable. En 2013, la STDR a géré 23 191 dossiers de régularisation. En 2014, l'objectif de recettes a été fixé à 1,8 milliards d'euros.

964 BOCQUET A., DUPONT-AIGNAN N., Lutte contre les paradis fiscaux : si l'on passait des paroles aux actes, Rapp. AN, 2013

965 L. n°2013-1278 du 29 décembre 2013, art. 25

966 BENSIMON J. et OURLY DORE L., Les nouvelles règles de TVA pour les sous-traitants de travaux immobiliers, Contrats Publics, n°143, mai 2014

réception d'un avis de vérification⁹⁶⁷). Laissons le recul nécessaire pour apprécier l'efficacité d'un tel dispositif qui s'inscrit plus largement dans un plan national de lutte contre la fraude aux finances publiques encadré par le comité national de lutte contre la fraude (CNLF) divisé entre un niveau national avec la Délégation nationale à la lutte contre la fraude (DNLF) et au niveau local, un échelon opérationnel avec les Comités opérationnels départementaux de lutte contre la fraude (CODAF).

396. La solidarité du dirigeant au passif fiscal n'est manifestement pas apparue avec les récentes lois de lutte contre la fraude fiscale comme une solution ou pour le moins un biais sur lequel s'interroger aux fins d'améliorer les dispositifs législatifs dont l'Administration fiscale dispose. Au contraire, plutôt que de faire le bilan de ce qui existe, la priorité, non sans raison, il faut le reconnaître, a été portée sur la création de nouveaux dispositifs qui viennent s'ajouter aux procédures déjà existantes.

§ 2. UNE SELECTION RIGOUREUSE DES DOSSIERS DONT LES CRITERES ONT PEU EVOLUE

397. Cette politique de répression se traduit par une sélection rigoureuse des dossiers d'autant plus essentielle que les propositions de poursuites correctionnelles doivent passer à la fois par le filtre de la Commission des Infractions Fiscales, mais également à la fois par la contrainte des moyens dont disposent les services centraux comme les services locaux de la Direction générale des finances publiques, mais également l'appréciation des dossiers par ces derniers tout particulièrement à l'occasion du visa des directions départementales dans l'application de la majoration pour manquement délibéré⁹⁶⁸, condition *sine qua non*, d'une éventuelle proposition de poursuite correctionnelle. Si les dossiers proposés pour des poursuites correctionnelles font nécessairement l'objet d'une procédure de contrôle avec application de la majoration pour manquement délibéré prévue au a de l'article 1729 du CGI, le Conseil des prélèvements obligatoires relève en 2005 que « seuls 11 % de ces dossiers ont fait l'objet

967 On rappelle que l'Administration fiscale dispose de la faculté de mener son action en recouvrement par le biais d'une liquidation du redevable.

968 DETRAZ S., Les éléments constitutifs du délit général de fraude fiscale, Droit & Patrimoine, n°222, février 2013, p. 18 et s.

d'une transmission à la Commission des Infractions Fiscales ». Ces proportions ont vraisemblablement peu évolué depuis comme le nombre de contrôles engagé par année. Dès lors, en terme quantitatif, si seulement 2 % des contrôles font l'objet d'une présentation devant la Commission des Infractions Fiscales (soit un millier par an), ce sont en réalité dix fois plus qui pourraient l'être soit pour une année moyenne s'élevant à 50 000 contrôles, un nombre de 10 000 cas dans lesquels des poursuites correctionnelles pourraient être entamées par l'Administration fiscale soit 1 contrôle sur 5 (contrôle sur pièces et contrôle externe cumulé). Parmi ces 10 000 cas, une sélection s'improvise pour arriver au millier de dossiers présentés chaque année à la Commission des Infractions Fiscales. On peut légitimement penser que certaines situations motivent l'absence de poursuites correctionnelles telles qu'un quantum de droits insuffisants, la démonstration insuffisante de l'élément matériel et/ou de l'élément intentionnel, une reconstitution théorique, le risque de confusion des peines, la volonté d'amendement, des rectifications fondées sur des présomptions fiscales, une direction de fait insuffisamment établie, la situation personnelle du contribuable (âge, problèmes de santé, etc.), le risque de mise en cause de l'administration. Cette situation est d'ailleurs soulignée dans le rapport annuel au gouvernement produit par la Commission des Infractions Fiscales : « un tel avis [de la CIF] est également susceptible de prendre en compte un certain nombre de circonstances propres au dossier tel que le profil, les antécédents et la situation personnelle du contribuable, le contexte économique de la réalisation de la fraude ainsi que tout élément de nature à atténuer la responsabilité des personnes incriminées ». Pourtant, comme l'observe la Cour des comptes, « le faible nombre de plaintes déposées par l'Administration du chef de fraude fiscale contraste avec l'ampleur du champ d'application de l'article 1741 du CGI qui [...] permet en théorie de faire sanctionner une très grande variété et un très grand nombre de comportements indéliçats⁹⁶⁹. »

969 Cour des comptes, rapp. Public annuel 2010, févr. 2010, p. 197

398. De plus, la procédure pénale impose sa rigueur. C'est pourquoi l'exigence de la charge de la preuve en matière de procédure pénale nécessite des investigations plus exhaustives afin de conforter les éléments matériel et intentionnel du délit. Par ailleurs, chaque infraction fiscale devant être imputée à une personne, les investigations sur place doivent permettre de réunir les éléments de nature à renvoyer devant le tribunal les véritables instigateurs de la fraude. Les dispositions de l'article L. 227 du LPF vont dans ce sens puisque la preuve de l'intention frauduleuse doit toujours être apportée par l'administration, quelle que soit la nature des rectifications ou la procédure utilisée. Dès lors, l'intention ne peut être présumée. L'engagement d'une action pénale pour fraude fiscale suppose de réunir des éléments précis et démontrés concernant la qualification du délit, le quantum de la fraude, l'instigateur de l'infraction, l'élément intentionnel de la fraude et l'opportunité d'engager une action pénale.

Cette situation est d'autant plus avérée que les poursuites correctionnelles forment le résultat des opérations de contrôle fiscal et non pas une finalité en soi alors que le rôle de la programmation des contrôles a pris une place stratégique indiscutable dans la finalité répressive du contrôle fiscal.

Ainsi, la volonté de sanctionner les comportements les plus graves reste confrontée au nécessaire souci de proportionnalité c'est-à-dire la contrainte d'adapter les enjeux aux moyens. Cette situation, certes pragmatique, produit des résultats dénoncés par le Conseil des prélèvements obligatoires⁹⁷⁰ qui « observe dans le même temps de très fortes disparités entre les directions qui ne paraissent qu'imparfaitement corrélées aux risques de leur tissu fiscal ». C'est ainsi que les efforts de la DGFIP se portent depuis plusieurs années sur les affaires de fraude les plus graves.

En effet, la sélection des dossiers présentés par Bercy ou ses directions déconcentrées distingue des critères de fond comme des critères de forme.

970 La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Conseil des prélèvements obligatoires, La Documentation française, mars 2007

Ainsi, certaines fraudes ont depuis longtemps mobilisé l'attention de l'Administration fiscale telle que la dissimulation très significative de chiffres d'affaires ou de revenus, les activités occultes, la dissimulation de recettes au moyen de logiciels de caisse frauduleux (logiciels dits « permissifs »), l'utilisation de factures fictives, la réitération d'infractions graves lors d'un précédent contrôle, la participation à un réseau de type carrousel de TVA ou la domiciliation fictive à l'étranger... Malgré leur diversité, ces différents procédés partagent ensemble le fait de représenter un quantum de droits éludés minimum « avec un seuil de l'ordre de 100 000 euros⁹⁷¹ ».

399. Aux côtés de ces critères de fond, l'administration tient compte également de certaines situations notamment des éléments économiques ou personnels qui tendent soit à atténuer ses vellétés à poursuivre au pénal ou, au contraire, à accentuer le caractère intentionnel de la fraude. Les situations de récidive ou l'implication d'une personne disposant manifestement de la qualité pour appréhender le caractère frauduleux des opérations incriminées (professions juridiques et comptables) s'opposent aux situations dans lesquelles le contribuable a exprimé une volonté sincère d'amendement notamment en entamant la régularisation de la situation (avant dépôt de plainte, car nous le verrons les spécificités de la procédure pèsent lourdement sur la faculté de l'administration selon qu'une plainte ait déjà été déposée ou non).

La forme est également prépondérante dans la sélection des dossiers de poursuite correctionnelle pour fraude fiscale. Il en est tout particulièrement ainsi sur le plan de la procédure et notamment de la manière dont a été mené le contrôle fiscal qui a révélé le caractère frauduleux de certaines opérations. Il en est ainsi lorsqu'en cours de procédure le débat contradictoire mené avec le contribuable a abordé la question de la remise éventuelle ou conditionnée des pénalités. De façon plus traditionnelle, une procédure indiscutable est indispensable notamment dans la démonstration des faits qui mènent à

971 MAZETIER S., Avis présenté au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 11 juin 2013

caractériser à la fois le caractère intentionnel et matériel de la fraude. Toute présomption doit être exclue.

400. Mais de manière générale, la politique de répression de la fraude fiscale de l'administration souffre d'une hétérogénéité de traitement selon les directions locales. C'est ce que pointe le Conseil des prélèvements obligatoires dans son rapport de 2007 dédié à la fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle en soulignant « la diversité des pratiques selon les départements » ce qui l'amène à conclure que « le choix par l'Administration fiscale des dossiers faisant l'objet d'une procédure pénale appelle quelques remarques ».

Le Conseil énonce ainsi trois types de critères : fiscal, pénal et personnel qui se traduisent à apprécier montant des droits fraudés, la régularité de la procédure, la nature et la gravité de la fraude ainsi que la situation personnelle du contribuable ou sa profession.

401. *In fine*, les dossiers sélectionnés aboutissent, dans la grande majorité, à une condamnation ce qui n'est pas étonnant compte tenu de « la multiplicité des filtres intervenus avant que les juges du siège n'aient à se prononcer⁹⁷² ».

Néanmoins, le manque de sévérité est à souligner puisque l'emprisonnement avec sursis⁹⁷³ est quasi systématique alors que « le délit d'escroquerie à la TVA donne lieu à des sanctions plus sévères⁹⁷⁴ », mais sans faculté pour le juge pénal de prononcer la solidarité prévue à l'article 1745 du CGI.

Cette situation s'explique par « l'existence [...] à côté des sanctions pénales d'un système de sanctions fiscales aura déjà permis à l'administration de mettre de lourdes pénalités à la charge du contribuable fraudeur. [...] la relative indulgence des magistrats judiciaires à

972 La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Conseil des prélèvements obligatoires, La Documentation française, mars 2007

973 Les magistrats peuvent accorder le sursis pour l'exécution des peines conformément aux dispositions des articles 132-29 et s. du Code pénal

974 La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Conseil des prélèvements obligatoires, La Documentation française, mars 2007

l'égard du délit de fraude fiscale serait alors la manifestation de la concurrence que se font les deux systèmes de sanctions applicables en cas d'infractions fiscales⁹⁷⁵ ». Du seul point de vue de la solidarité, on peut comprendre alors l'indulgence dont le juge répressif peut faire preuve lorsqu'il s'agit de condamner le dirigeant à la solidarité de l'article 1745 du CGI.

402. Dans ces conditions, la place de la solidarité pénale fiscale prononcée par le juge répressif dans les conditions que l'on connaît, à savoir sans avoir à la motiver, doit encourager à dépénaliser la solidarité pour la confier exclusivement au juge de l'impôt.

Ce point de vue prolonge l'affirmation de madame la députée Sandrine MAZETIER dès lors qu' « il n'apparaît pas opportun de faire du juge pénal le juge de l'impôt, et de modifier l'état actuel de la jurisprudence en prévoyant explicitement la possibilité pour l'administration de percevoir des dommages et intérêts⁹⁷⁶. Encore une fois, le volet pénal de la fraude fiscale n'a d'autre objet que d'ajouter une réprobation morale aux actions concomitantes de recouvrement des droits éludés⁹⁷⁷ ». Et pourtant, le législateur réuni en commission souligne que « la rapporteuse estime indispensable d'explorer les voies d'amélioration du recouvrement de ces créances⁹⁷⁸ ». Ainsi, le rapport n'ignore pas l'existence et l'efficacité des actions lourdes dédiées au recouvrement, mais en se tenant exclusivement à citer que « le comptable peut mettre en œuvre la procédure de mise en cause de la responsabilité des dirigeants prévue par l'article L. 267 du livre des procédures fiscales⁹⁷⁹ ». On ne peut que déplorer qu'aucun développement ou qu'aucune observation ne soit réservée à la solidarité prévue à l'article 1745 du Code

975 La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Conseil des prélèvements obligatoires, La Documentation française, mars 2007

976 D'ailleurs si la juridiction pénale est appelée à se prononcer et éventuellement à condamner du chef du délit de fraude fiscale, tel que prévu et réprimé par les articles 1741 à 1745 du CGI, elle n'est pas appelée à assurer la réparation du préjudice causé au Trésor public, à déterminer le montant de l'impôt éludé et fraudé, des majorations y afférentes.

977 MAZETIER S., Avis présenté au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 11 juin 2013

978 *ibid.*, p.87

979 *ibid.*, p. 88

général des impôts ce qui n'est pas étonnant alors qu'aucune des réformes législatives qui se sont succédé ces dernières années n'a émis la moindre évaluation des effets de la solidarité pénale fiscale. Et pourtant, Monsieur le député Henri EMMANUELLI manifeste à juste titre sa surprise en indiquant à l'occasion de la discussion des amendements déposés relatifs à la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière que « je suis particulièrement surpris que le projet de loi se contente de réprimer la fraude fiscale des personnes physiques alors que chacun sait que les entreprises constituent l'essentiel des fraudeurs⁹⁸⁰ ». N'est-ce pas la vocation de la solidarité d'établir un mécanisme offrant au Trésor public un créancier supplémentaire en la personne du dirigeant de la société redevable légal des impôts fraudés ? Nous répondons ici bien entendu par l'affirmative.

Le rapport de Madame la députée Sandrine MAZETIER écarte pourtant le sujet en soulignant qu' « il convient de veiller à préserver l'équilibre entre la réparation fiscale d'un préjudice aux finances publiques, qui se doit d'être systématique et l'exemplarité d'une instance pénale, qui doit rester limitée aux cas les plus graves⁹⁸¹ ». Si le délit de fraude fiscale est le monopole de l'Administration fiscale, ce que l'on désigne comme le « verrou de Bercy » concerne bon an mal an un millier d'affaires par an. Il faut désormais souligner que le juge pénal dispose de la faculté de poursuivre la plupart des incriminations fiscales graves de sa propre initiative avec le délit d'escroquerie ou le blanchiment de fraude fiscale.

403. L'effort porté par l'Administration fiscale dans sa mission répressive l'a conduite à faire évoluer ses priorités. Comme le remarque un auteur, « si le nombre de poursuites pénales pour fraude fiscale ou blanchiment n'avait pas augmenté au cours de la période récente, l'orientation donnée à ces poursuites était résolument nouvelle. Naguère, l'administration privilégiait la certitude de la condamnation en déférant principalement

980 Ibid., p. 103

981 MAZETIER S., Avis présenté au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 11 juin 2013

aux juridictions répressives des cas simples de fraudes fiscales établies par l'omission de déclaration. Depuis 2011, l'orientation est différente et l'Administration dépose plainte dans des cas plus complexes et sans doute plus contestables⁹⁸² ». Cette évolution ne laisse pas indifférent comme le souligne un auteur : « ce qui inquiète dans la situation actuelle, ce n'est pas la taille du canon, qui n'a cessé de croître, que la capacité des artilleurs à atteindre la cible qu'on leur assigne⁹⁸³ ». Il faut également observer que « ni la loi, ni la jurisprudence n'ont étendu le domaine de l'article L. 228 (saisine de la CIF) au délit de blanchiment⁹⁸⁴ ».

404. Clairement, les différentes lois votées ces dernières années forment autant d'avancées en matière de lutte contre la fraude fiscale mais ne se sont aucunement intéressées à la solidarité pourtant reconnue comme un biais de prévention en vue de lutter contre les comportements fraudogènes du fait des menaces qu'elle fait peser sur le dirigeant, auteur des infractions fiscales. Si aucune étude n'existe quant aux effets de la solidarité de l'article 1745 du CGI, on peut affirmer qu'elle est toujours citée en exemple mais jamais intéressée par les évolutions législatives.

§ 3. LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES (CIF)

405. La loi du 29 décembre 1977⁹⁸⁵ accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière institue une Commission des Infractions Fiscales. Elle est alors composée de magistrats autres que ceux de l'ordre judiciaire. Le législateur lui a assigné la charge de donner un avis préalable à l'engagement de poursuites correctionnelles. La création de la CIF intervient alors que le législateur de l'époque fait le constat que « la politique de répression pénale de la fraude fiscale s'est développée au cours de ces dernières années dans le sens d'une multiplication des

982 DEROUIN Ph., La pénalisation du droit fiscal – Compte rendu de la conférence de l'IACF du 18 avril 2013, RDF n°25, act. 309

983 GINTER E., Automne 2013 : un tournant dans la politique de contrôle fiscal ?, Droit et patrimoine, 03/14

984 FOURRIQUES M., La Commission des Infractions Fiscales : quand la fraude fiscale devient un délit pénal, RFC, n°437, novembre 2010, p.15

985 L. n°77-1453 du 29 décembre 1977, art. 1^{er} et D. 12 juin 1978

poursuites, sans que soit dissipée, dans l'opinion, l'impression que nombre d'entre elles étaient imputables au hasard. La création de la Commission est une tentative de porter remède à cet état de fait⁹⁸⁶ ».

L'article 1^{er} de la loi du 29 décembre 1977 prévoit que le ministre est lié par les avis de la CIF ce qui signifie que la plainte n'étant pas recevable si un avis négatif est rendu, cette disposition ne peut avoir pour effet que d'imposer le dépôt de la plainte si la CIF estime qu'il doit en être ainsi. Tel est le cas quels que soient les aléas intervenus dans le dossier. Bien que cette disposition ait été critiquée par la Commission des lois du Sénat lors de son examen comme non conforme à la Constitution, en ce sens qu'elle dessaisirait l'exécutif du pouvoir de décider ou non du dépôt d'une plainte au profit d'une commission elle a été néanmoins adoptée par le Parlement. Depuis ses débuts, la CIF ne constitue donc pas une juridiction. Il faut toutefois souligner que le « verrou de Bercy » se situe préalablement à la saisine de la CIF ce qui signifie que si le ministre est effectivement lié par la décision de celle-ci, il garde la faculté de saisir ou non la CIF. Cet état est d'ailleurs confirmé par le juge constitutionnel lequel, à l'occasion du vote de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière » a censuré la mesure visant à mettre en place un contrôle parlementaire sur la Commission des Infractions Fiscales au motif que « ces dispositions, dans la mesure où elles imposent la présence du ministre du Budget lors des débats en cause devant les commissions permanentes compétentes en matière de finances de l'Assemblée nationale et du Sénat, sont contraires à la séparation des pouvoirs⁹⁸⁷ ».

Sans aborder en détail les modalités de saisine de la CIF comme son organisation, notre propos ne peut faire abstraction des évolutions qu'a connu celle-ci laquelle forme, il faut ici le souligner, une étape à la fois nécessaire et préalable, à une condamnation pour fraude fiscale et donc, in fine, à la condamnation du prévenu à la solidarité avec le redevable légal sur le fondement des dispositions de l'article 1745 du CGI. Il faut signaler

986 JO. , 30 décembre 1977

987 Décision n°2013-679 DC du 4 décembre 2013, Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière

qu'à la différence des autres délits, les poursuites correctionnelles pour fraude fiscale ne peuvent être engagées, dans notre pays, qu'à la suite d'une plainte préalable de l'administration sur avis conforme de la Commission des Infractions Fiscales (CIF)⁹⁸⁸ ».

406. Dès lors qu'il ne s'agit pas d'une juridiction, le contradictoire ne s'impose pas ce qui reste critiqué. Ainsi, peut-on méditer sur le fait que « l'exercice de ce pouvoir n'est soumis à aucun contrôle, ni par la Commission des Infractions Fiscales, ni par le ministère public, ce qui est critiqué. L'inégalité des armes devant la commission est, en outre, dénoncée, dans la mesure où l'administration peut choisir les éléments du dossier qu'elle transmet à la CIF [...] alors que le contribuable ne peut présenter aucune observation ni proposer de répondre à des questions⁹⁸⁹ ». Néanmoins, en réalité, « un tel avis [de la CIF] est également susceptible de prendre en compte un certain nombre de circonstances propres au dossier tel que le profil, les antécédents et la situation personnelle du contribuable, le contexte économique de la réalisation de la fraude ainsi que tout élément de nature à atténuer la responsabilité des personnes incriminées ». La relative stabilité du nombre d'avis rendu par la CIF semble corroborer le fait, certes inscrit nulle part, que l'avis de la CIF est formulé à charge, mais également à décharge et que l'Administration fiscale ne peut s'autoriser à présenter un dossier « bancal » dont l'un des éléments favorables au « futur prévenu » ne manquerait pas d'être soumis au juge pénal.

Les récentes réformes ayant touché à l'aggravation de la répression de la fraude fiscale n'a pas omis de réformer la Commission des Infractions Fiscales⁹⁹⁰. Depuis le 1^{er} janvier 2015, la composition de la CIF intègre, outre des conseillers d'État et des conseillers maîtres à la Cour des comptes, des magistrats honoraires à la Cour de cassation ainsi que des personnalités qualifiées, non-magistrats et désignés par les présidents de l'Assemblée nationale et du Sénat. De plus, alors que l'absence de contradictoire est régulièrement soulevé, les hypothèses dans lesquelles le contribuable n'est ni averti de

988 LAMBERT Th., Les sanctions pénales fiscales, Paris, L'Harmattan, 2007

989 LAMBERT Th., Les sanctions pénales fiscales, Paris, L'Harmattan, 2007

990 L. n°2013-1117, 6 décembre 2013, art. 13 et 16

la saisine de la CIF ni informé de son avis sont élargies. Et enfin, la CIF doit élaborer et publier chaque année un rapport d'activité.

407. Ce rapport rappelle en introduction que la Commission des Infractions Fiscales est un organisme administratif indépendant, mais non juridictionnel. Il y est relevé une « augmentation très nette du nombre de dossiers transmis à la commission par rapport aux dix années précédentes » et que « cette progression résulte de celle du nombre de dossiers relevant de la procédure déconcentrée ». De plus, « la durée moyenne de traitement d'un dossier par la commission ressort à environ 3 mois ».

Nous reproduisons ci-dessous les éléments chiffrés relatifs aux affaires qui ont donné lieu à un avis favorable⁹⁹¹.

2013	Droits visés pénalement	Nombre d'affaires en cause	Moyenne par dossier
TVA	159 401 527	706	225 781
IS	31 877 253	314	101 519
IR	59 649 336	297	200 839
DE et ISF	574 335	3	191 445
CIR	610 862	2	305 431
Taxes diverses	42 164	2	21 082
	252 155 477	939 ⁹⁹²	268 536

991 Procédure traditionnelle uniquement : hors dossiers relevant de la procédure d'enquête fiscale, lesquels concernent des présomptions de fraude portant sur des montants ne pouvant être chiffrés a priori

992 Nombre total d'avis favorable, étant observé qu'un même dossier peut comporter des rappels portant sur plusieurs catégories d'impôts et/ou taxes

Le même rapport nous renseigne quant à l'évolution de la moyenne des droits fraudés par impôt et par dossier depuis 2008 :

	TVA	IS	IR	Impôts divers	Moyenne par dossier
2008	205 176	126 092	186 645	150 675	278 432
2009	247 658	159 041	143 344	0	311 559
2010	224 992	97 420	147 359	85 038	266 769
2011	350 747	291 536	188 845	221 240	459 176
2012	234 154	247 742	618 614	516 797	458 176
2013	225 781	101 519	200 839	175 337	268 536

408. S'agissant en particulier des dirigeants de société, ces derniers ont fait l'objet d'un nombre de plainte très variable selon les années :

2008	2009	2010	2011	2012	2013
92	66	74	63	120	162

Ces chiffres sont bien évidemment à relativiser, car ils ne reflètent pas réellement le nombre de dirigeants visé par une plainte pour fraude fiscale dès lors que, s'agissant d'une personne morale, son dirigeant est expressément visé par la plainte de l'administration.

§ 4. PLAINTE ET CONSTITUTION DE PARTIE CIVILE

409. Une fois que la Commission des Infractions Fiscales a rendu son avis, le ministre est tenu de s'y conformer. Dès lors, en cas d'avis favorable, l'Administration fiscale dépose une plainte⁹⁹³ sous forme d'une lettre au Procureur de la République. Conformément à l'article L. 232 du LPF, « lorsqu'une information est ouverte par l'autorité judiciaire sur la plainte de l'Administration fiscale en matière de droits, taxes, redevances et impositions de toute nature mentionnés au Code général des impôts, cette administration peut se constituer partie civile. »

La plainte de l'administration est, en matière de délit de fraude fiscale, un préalable indispensable. Elle marque à la fois la fin de la procédure administrative et le début de la procédure judiciaire même si la procédure inhérente à la police fiscale et l'introduction d'une présomption de fraude fiscale tendent à tempérer ce contraste. Cette formalité est d'ordre public à laquelle il s'ensuit que le juge répressif est en droit de déclarer d'office l'irrecevabilité en cas d'inobservation.

C'est-à-dire qu'à la différence des autres délits notamment fiscaux comme l'escroquerie (à la TVA) ou le blanchiment de fraude fiscale le délit général de fraude fiscale n'est pas poursuivi à l'initiative de l'autorité normalement compétente c'est-à-dire le Procureur de la République. Celui-ci, en effet, ne peut mettre en mouvement l'action publique que dans la mesure où l'Administration fiscale a préalablement déposé plainte. Cette prérogative permet dès lors à l'Administration fiscale de rester juge de l'opportunité et de l'initiative des poursuites.

410. Conformément aux dispositions de l'article L.229 du LPF, les plaintes sont déposées par le service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt sans mise en demeure préalable du contribuable notamment en vue de régulariser sa situation. Par contre, si l'administration est exonérée de mise en demeure, il dispose toujours de la faculté

993 LPF, art. L. 229 et D. 16 juin 2009 : il revient au directeur départemental des finances publiques de signer la plainte ou d'en déléguer le pouvoir

d'adresser un commandement de payer lequel constitue un « évènement » conformément à l'article R* 196-1 du LPF⁹⁹⁴ ce qui est susceptible de rouvrir le délai de réclamation. Une nuance s'introduit toutefois comme le rappelle un auteur dès lors que « l'article L. 252 A du Livre des procédures fiscales ne cite pourtant pas les décisions de justice parmi les titres exécutoires. Il est vrai que l'article 3 de la loi n°91-650 du 9 juillet 1991 dispose que les décisions de l'ordre judiciaire constituent des titres exécutoires lorsqu'elles ont elles-mêmes force exécutoire. Aussi, et sous réserve pour la créance d'être liquide et exigible, ce qui est le cas en l'espèce puisque les droits en principal sont chiffrés dans la décision avec l'indication d'une application des majorations accessoires, son exécution peut avoir lieu. La notification d'une mise en demeure est cependant nécessaire : le jugement déclarant la solidarité n'excluant pas l'action de l'Administration en vue d'exercer ce droit⁹⁹⁵ ».

Conformément aux dispositions de l'article L. 232 du LPF, l'Administration fiscale peut se constituer partie civile s'agissant des poursuites pour fraude fiscale et ce en cas d'ouverture d'une information par l'autorité judiciaire. Néanmoins, le caractère dérogatoire de cette démarche s'exprime alors l'action civile de l'administration qui peut, en l'occurrence, tendre, comme en droit commun, à l'obtention par la juridiction répressive de la fixation du préjudice subi et l'allocation d'une réparation pécuniaire.

Cette situation est motivée par le fait que l'Administration fiscale dispose de la faculté de déterminer elle-même à la charge du prévenu, mais sous le contrôle du juge de l'impôt et cependant sans possibilité pour celui-ci de surseoir à statuer, les droits auxquels le contribuable a cherché à se soustraire par des procédés frauduleux ainsi que les pénalités fiscales destinées à assurer cette réparation⁹⁹⁶.

L'administration souligne d'ailleurs que l'intérêt de se constituer partie civile lui permet d'intervenir et d'être présent à tous les stades de la procédure, de fournir tous

994 CE, 13 novembre 2013, n°345260

995 AYRAULT L., Solidarité décidée par le juge pénal (CGI, art. 1745), note sous Cass. com., 18 octobre 2011, n)10-25932, Procédures, n°12, 2011, comm. 390

996 Cass. crim., 14 avril 1989

documents et renseignements de nature à éclairer les magistrats, de répondre aux arguments injustifiés des personnes mises en examen, de s'opposer à leurs manœuvres dilatoires et, d'une façon générale, de provoquer les mesures les plus efficaces pour la répression du délit.

411. On ne peut que constater que malgré cette situation, au demeurant privilégiée au regard du droit commun, les peines sont quasi exclusivement prononcées avec sursis, que le montant des amendes excède très rarement quelques milliers d'euros et que la solidarité, vient se substituer d'une certaine manière au défaut d'indemnisation, n'est pas automatique. Dans ces conditions, alors que le nombre d'affaires pour lesquelles la CIF donne un avis favorable débouchant sur une plainte de l'administration (soit environ un millier par an avec, il faut le souligner, une progression ces dernières années) et des juges, plus enclin à l'indulgence de leur condamnation dès lors qu'il est considéré que les sanctions administratives ont préalablement compensé le préjudice du Trésor, on peut s'interroger sur la réelle portée « répressive » des poursuites correctionnelles d'une part et pour ce qui occupe notre propos, s'interroger sur la pertinence d'une solidarité qui ne garantit pas le Trésor du recouvrement de sa créance de manière plus systématique. Ainsi, même si l'état de recouvrement des dettes fiscales ne modifie pas le fondement de la plainte diligentée par l'Administration fiscale, l'octroi d'un plan de règlement, le paiement total ou partiel de la dette ne modifie en rien la nature de l'infraction commise ce qui, le cas échéant, n'empêche pas le juge répressif d'adapter sa condamnation à cet état de fait qui lui reste, en droit, parfaitement étranger compte tenu de l'indépendance des procédures. On rappelle qu'il ne peut être conclu de transaction pour un dossier faisant l'objet de poursuites correctionnelles pour fraude fiscale, tant que la procédure pénale n'est pas terminée. Le contentieux de la transaction revient au juge civil.

La suite favorable réservée par le Procureur de la République à la plainte de l'Administration fiscale va, le plus souvent sinon exclusivement, prendre la forme d'une information judiciaire. Celle-ci forme à cette occasion le premier acte d'instruction (qui va marquer l'interruption de la prescription. L'information judiciaire est certes

obligatoire en matière de crime, mais reste facultative pour les délits, l'information judiciaire consiste à rechercher des éléments de preuve, à charge et à décharge, permettant au juge d'instruction de décider de la suite à réserver à l'affaire. Elle permet également de produire aux magistrats chargés de juger l'affaire tous les éléments utiles à une bonne appréhension du dossier lors de l'audience. Ce type d'instruction est adapté à des affaires complexes, mais également dans celles où les éléments de preuve recueillis lors du contrôle fiscal peuvent être utilement complétés par les investigations du juge d'instruction.

412. Le fait que l'administration dispose seule de l'opportunité d'engager des poursuites (certes avec l'avis favorable préalable de la CIF) revient à contraindre le Procureur de la République en le privant d'une initiative normalement de droit commun. Dans un rapport intitulé « Justice et consommation », son auteur⁹⁹⁷ souligne « l'image d'une justice fonctionnant comme bras séculier et aveugle, qui ressort du discours que tiennent la plupart des magistrats lorsqu'ils traitent des rapports de la justice avec le Ministère de l'Economie et des Finances ». Cette situation place ce dernier dans un rôle inhabituel au regard des autres délits et qui plus est compte tenu de la faculté de l'administration à se constituer partie civile aux fins avouées de suivre le déroulé de l'instance. Doit-on voir là l'origine de relations complexes entre juge répressif et Administration fiscale dont l'analyse des condamnations peut être mise en perspective ? Le fait que l'administration se constitue partie civile emporte certaines conséquences quant à la solidarité. Ainsi, en raison de la suppression de la contrainte par corps depuis le 1^{er} janvier 2005, l'action civile de l'Administration fiscale dans son volet recouvrement est constituée par la solidarité au paiement. Son exécution ressort de l'initiative de la seule administration partie civile et de son représentant. Une fois les conditions de mise en œuvre de la solidarité au paiement par le comptable chargé du recouvrement, l'Administration fiscale se constitue partie civile à l'audience au Tribunal correctionnel ou à l'occasion d'une information judiciaire. Son représentant sollicite du juge pénal le

997 Justice et consommation, Michel Wieviorka. Ministère de la justice, Service de la coordination de la recherche. Etude sociologique. La documentation française

prononcé en application des dispositions de l'article 1745 du CGI de l'obligation au paiement des droits et pénalités entre d'une part les acteurs principaux du délit, leurs complices et d'autre part le redevable légal de l'impôt fraudé. La mise en œuvre de mesures conservatoires en parallèle ou préalablement est la règle. Longtemps considéré comme un moyen d'exécution, dès lors qu'elle est considérée comme une mesure à caractère pénal par la haute juridiction, la solidarité prévue à l'article 1745 du CGI n'est exécutable qu'au terme des recours juridictionnels rendant définitive la décision de justice. Une fois prononcée par le juge pénal, la solidarité prévue par l'article 1745 du CGI ne peut être mise en cause devant le juge administratif, ni dans son principe ni dans sa portée. En revanche, le condamné à la solidarité peut contester devant le juge administratif la légalité de l'impôt mis à la charge du redevable légal, débiteur principal auquel il a été substitué, et ce indépendamment de l'existence ou de l'absence de réclamation contentieuse préalablement formée par le redevable légal. Alors, le représentant de la partie civile doit veiller à ce que l'instruction du contentieux soit effectuée dans les délais les plus brefs. Dès lors qu'elle est prononcée, la décision pénale ayant force de chose jugée, la solidarité est mise en œuvre par l'Administration fiscale et s'applique à tous les impôts directs et indirects. Enfin, il faut souligner que le prononcé de la solidarité visée par l'article 1745 du CGI ne fait pas obstacle à la mise en œuvre de la solidarité visée à l'article L. 267 du LPF.

Le représentant de l'Administration fiscale (partie civile) permet de rendre effectif le volet civil des décisions ayant force de chose jugée. Dans un souci de réactivité, la délivrance du jugement ou de l'arrêt au représentant de la partie civile puis sa transmission aux comptables devront intervenir au plus près de la date dont l'échéance rend la décision définitive. Au point de vue de la solidarité, pour être exécutoire, la décision définitive doit être délivrée au représentant de la partie civile par le greffe pénal sous forme de « grosse », c'est à dire revêtue de la formule exécutoire dédiée apposée à

l'acte⁹⁹⁸. Or, la grosse est délivrée par le greffe en unique exemplaire. Ce qui signifie également qu'en pratique, en cas de perte, la grosse peut être délivrée sur demande écrite adressée au Greffier en chef. Les modalités de transmission des grosses au représentant de partie civile sont très variables selon l'origine. Dans tous les cas, le représentant de l'Administration fiscale doit se faire utilement préciser par le responsable du Greffe ou par son collaborateur siégeant habituellement aux audiences financières ou fiscales, les modalités de transmission des décisions. Une fois délivré par le Greffe, le représentant de la partie civile adresse l'original de la grosse au comptable chargé du recouvrement. Lors de cette transmission, le représentant de la partie civile doit rappeler aux comptables chargés du recouvrement les périodes, impôts, droits et pénalités visés par la plainte et par la solidarité prononcée par le juge. Enfin, la signification, effectuée par le comptable aux fins de mise en œuvre de la solidarité n'ouvre pas de nouveaux délais de recours juridictionnels (appel ou cassation).

413. La solidarité au paiement prononcée par des décisions rendues contradictoirement à signifier est par nature immédiatement exécutable par les comptables après épuisement des voies de recours juridictionnels. La délivrance de la grosse dans ce type de décision ne pourra donc intervenir qu'à l'expiration des délais d'appel ou de cassation, qui commencent à courir à partir de la signification qui en est faite par le Greffe pénal. Dans ce cadre, le représentant de l'Administration fiscale se fera utilement préciser la date de signification. Si le défaut ne fait pas obstacle au prononcé de la condamnation, il prive la décision de force exécutoire. La décision rendue par défaut ne peut alors pas être délivrée « en grosse » et par voie de conséquence signifiée par les comptables. La décision rendue par défaut ne produira ses pleins effets à l'encontre du justiciable qui n'a pas eu connaissance de la décision le condamnant que s'il ne fait pas

998 « En conséquence, la République Française mande et ordonne à tous les huissiers de justice sur ce requis de mettre en œuvre le présent jugement à exécution. Aux Procureurs Généraux et procureures de la république près les Tribunaux de Grande Instance de tenir la main. A tous les Commandants et officiers de la Force Publique d'y prêter main forte lorsqu'ils en seront légalement requis. En foisde quoi le présent jugement a été signé et muni du sceau du Tribunal. Le Greffier. »

opposition dans le délai de 5 ans. Cependant, en vue de provoquer l'opposition au jugement, le représentant de la partie civile doit porter à la connaissance du Parquet toutes les informations en sa possession permettant de domicilier le justiciable condamné par défaut. La signification régulière du jugement rendu par défaut permet de faire sortir l'action pénale de l'impasse du défaut. En vue de compléter les demandes d'information adressées aux comptables par la Cour des comptes, le représentant de la partie civile doit être en mesure de renseigner les services chargés du recouvrement sur l'évolution des décisions rendues par défaut.

S'agissant des arrêts frappés de pourvoi en cassation, ceux-ci ne sursoient pas à l'exécution des dispositions civiles des décisions des Cours d'appel. Néanmoins, la jurisprudence constante de la Cour de cassation en la matière considère que la solidarité (comme pour l'ex contrainte par corps⁹⁹⁹) est une mesure à caractère pénal. Dès lors le pourvoi suspend également l'exécution. L'arrêt de la Cour de cassation n'est pas signifié par les comptables, mais a vocation à être conservé au dossier pénal du représentant de la partie civile et de sa direction.

On se rend dès lors compte combien la solidarité prononcée par le juge répressif est prise dans l'état de la procédure. La solidarité de l'article 1745 du CGI est conditionnée par la condamnation pour fraude fiscale laquelle est elle-même suspendue à la plainte de l'Administration fiscale sur avis de la CIF. Celle-ci se prononce sans jamais considérer la perspective de la solidarité. *In fine*, la solidarité est laissée à la libre appréciation du juge pénal.

999 La contrainte par corps a été supprimée au 1er janvier 2005. Contrairement à la solidarité qui s'applique à tous les impôts directs et indirects, la contrainte par corps était prononcée par le juge en vue de permettre à l'Administration fiscale de recouvrer les seuls impôts directs dont l'assiette ou le recouvrement a motivé les poursuites. Elle pouvait viser toutes les personnes condamnées à titre d'auteurs principaux ou de complices. Prononcée par le juge pénal, cette procédure qui offrait à l'Administration fiscale la faculté d'emprisonner pour dette d'impôt, était entourée de garanties prévues aux articles 749 à 752 du CPP visant à prévenir toute utilisation abusive. Son exercice était subordonné à une demande de l'Administration fiscale constituée partie civile.

414. S'il ne fait aucun doute que les articles L. 267 du LPF et 1745 du CGI n'ont ni la même cause ni le même objet ni le même demandeur¹⁰⁰⁰, la proximité des faits réprimés est troublante. La distinction entre les deux textes se situe sur le point que la solidarité patrimoniale du dirigeant au civil (LPF, art. L.267) n'exige pas la démonstration du caractère intentionnel des manquements mais seulement, dans la très grande majorité des cas, celle des manquements graves et répétés aux obligations fiscales. Or, le caractère répété ne porte-t-il pas en lui l'intentionnalité ?

415. L'exercice du droit de reprise et sa traduction par la mise en mouvement d'une procédure de rectification à l'occasion d'un contrôle ne fait quant à elle pas de distinction dès lors que, quelle que soit la situation, celle-ci entre dans les prévisions prévues au a. de l'article 1729 du CGI et prévoit l'affliction d'une majoration dédiée pour

¹⁰⁰⁰ Cass. crim., 13 octobre 1986, n°86-90179, Bull. crim., 1986 n°281, p.714 : « Fait une exacte application des principes qui régissent les règles de l'autorité de la chose jugée au civil, la Cour d'appel qui, saisie par l'administration ds Impôts d'une demande tendant à l'application, contre les prévenus condamnés, des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts, a rejeté l'exception de chose jugée soulevée par l'un d'eux, dirigeant de fait de la société ayant éludé les impôts dus, exception tirée d'une décision définitive du président du Tribunal de Grande Instance, lequel, sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales, avait dit que ce dirigeant ne pouvait être solidairement tenu des impôts réclamés à la personne morale, la preuve de sa gestion de fait n'étant pas rapportée, pas plus que l'impossibilité du recouvrement des impositions dues par la société. En effet l'action diligentée par le comptable du Trésor devant le président du Tribunal de Grande Instance sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales contre les gérants majoritaires d'une SARL, ou les dirigeants de droit ou de fait de toute société n'a ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur que celle mise en action devant la juridiction pénale sur le fondement des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts par le Directeur des services fiscaux compétents » ; Cass. crim., 24 octobre 1989, n°87-17777 ; Cass. crim., 27 octobre 1999, n°98-85213 : Bull. crim., 1999, n°236 p.738 : « que cette procédure était fondée sur l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales alors que l'action présente est fondée sur l'article 1741 et suivants du Code général des impôts ; » qu'aux termes de la jurisprudence constante de la Cour de Cassation, l'action diligentée sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales n'a ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur que cette mise en action devant la juridiction pénale sur le fondement de l'article 1745 du Code général des impôts » ; Cass. crim., 13 janvier 2009, n°07-21680

manquement délibéré. Ainsi, dans les faits, que la solidarité soit recherchée pour manquements graves et répétés aux obligations fiscales (et très rarement pour manœuvres frauduleuses car dans ce cas l'intentionnalité doit être démontrée ce qui, lorsque cela est avéré, débouchera sur des poursuites correctionnelles pour fraude fiscale ou escroquerie) ou fraude fiscale, la qualification des manquements délibérés est avérée dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire. En cas de taxation d'office, l'infliction d'une majoration est également prévue, du même montant que celle pour manquement délibéré abstraction faite de sa qualification laquelle n'a pas lieu d'être motivé suite à mise en demeure restée sans effets.

416. Sur le plan strictement procédural, l'action en solidarité du comptable chargé de recouvrement à l'encontre du dirigeant lui impose une diligence stricte et rigoureuse qui incite à une mise en œuvre le plus tôt possible (« dans des délais raisonnables » souligne à la fois le juge et la doctrine administrative). Or, cette diligence exige de s'illustrer préalablement dans la mise en œuvre d'acte de poursuites divers et variés plaçant ainsi la solidarité comme le « dernier recours » dans la procédure de recouvrement. Cette exigence installe une hiérarchie dans les mesures de poursuites dont dispose le comptable chargé du recouvrement. N'y a-t-il pas alors une contradiction à ouvrir à celui-ci la faculté d'une assignation à jour fixe destinée à répondre au risque de déperissement imminent de la créance et exiger de sa part que tout ait été entrepris préalablement au point de concevoir la solidarité comme le recours aux vaines poursuites du comptable chargé du recouvrement ?

417. Cette situation milite pour une mise en œuvre le plus tôt possible du mécanisme de solidarité lequel, il est utile de le rappeler, offre à l'Administration fiscale, un codébiteur aux côtés de son débiteur légal de la société. Le juge s'entoure de toute la prudence que la doctrine administrative lui impose. Et pour ce faire, il ne lésine pas. Dès lors qu'elle passe par le juge, la solidarité ne peut logiquement et malgré l'assignation à jour fixe, présenter un caractère automatique c'est-à-dire dont l'initiative reviendrait seule à l'Administration fiscale. On peut d'ailleurs pousser l'interrogation alors que le

juge a pour mission de vérifier que les diligences du comptable aient été suffisantes pour obtenir en temps utile le paiement des impositions alors que le système fiscal français est assis sur un système déclaratif. Cette exigence ne mène-t-elle pas à faire supporter à l'administration la charge de la preuve c'est-à-dire à démontrer qu'elle a tout fait pour inciter un redevable à déclarer et s'acquitter des impositions dues ?

418. Au plan pénal, la solidarité prononcée par le juge répressif est manifestement la grande oubliée des réformes qui se sont succédées ces dernières années en vue d'accentuer la répression dans la lutte contre la fraude fiscale. La fraude en bande organisée et la fraude patrimoniale internationale concentrent l'essentiel des réponses du législateur contemporain en la matière. La confiscation comme la saisie des biens ont été ajoutés à l'arsenal répressif dont dispose l'Administration fiscale. Il faut souligner que le mécanisme de solidarité répond également à l'objectif de recouvrement car une fois prononcée elle ouvre au comptable la faculté de mettre en œuvre des mesures conservatoires auprès du dirigeant.

419. De plus, l'assignation en liquidation judiciaire dont il sera question en détail, plus loin dans notre développement, souligne la concurrence dont fait l'objet la mise en œuvre de la solidarité du dirigeant avec d'autres procédures. Cet état est d'autant plus opportun à rappeler que la quasi-totalité des sociétés dont le dirigeant fait l'objet d'une action du comptable pour voir prononcer sa solidarité sont visées par procédure collective.

420. On ne peut qu'observer que le comptable chargé du recouvrement qui cherche à voir prononcer la solidarité du dirigeant se voit imposer la charge de la preuve quant aux diligences de recouvrement qu'il doit préalablement et vainement entreprendre en vue de la mise en œuvre d'une action sur le fondement de l'article L.267 du LPF alors que le législateur a voulu initialement faire de cette action inscrite au chapitre de la lutte contre la fraude un moyen de recouvrement rapide (assignation à jour fixe).

421. Au plan pénal, le poids de la procédure est également pesante au point de s'interroger sur la pertinence de laisser au juge répressif le soin de prononcer la solidarité du dirigeant sur le fondement de l'article 1745 du CGI. Tout d'abord, car la solidarité n'est pas une peine mais qu'elle reste à l'appréciation souveraine du juge pénal. Que ce dernier n'a aucune autorité pour fixer le montant de la dette fiscale en droits et encore moins de limiter celle-ci. Mais c'est bien en termes de procédure qu'il faut ici souligner que les textes lient directement solidarité et fraude fiscale. Pas de condamnation à la solidarité sans condamnation à la fraude. Et quand bien même celle-ci serait prononcée, la solidarité n'est pas automatique. Alors certes, l'administration avance d'un pas vers l'avant en pouvant demander le prononcé de la solidarité sur son seul appel. Le juge n'en est pas pour autant tenu ni de la prononcer et encore moins de motiver sa décision. Comme le rappellent les praticiens, le sentiment est unanime : le juge répressif est peu enclin à prononcer des peines sévères et encore moins à attacher grande importance d'une solidarité qui a peu d'intérêt dès lors qu'il considère que les sanctions administratives suffisent à réprimer les comportements les plus graves. Le monopole de l'initiative dont jouit l'Administration fiscale en matière de poursuite correctionnelle pour fraude fiscale n'est manifestement pas étranger à cette situation. Le délit de blanchiment de fraude fiscale rend au Procureur l'initiative des poursuites avec d'ailleurs un certain succès et pas seulement médiatique. L'Administration fiscale elle-même encourage, ce que l'on qualifiera comme un « détournement », la poursuite de la fraude à la TVA pour privilégier désormais l'incrimination d'escroquerie. Elle répond bien évidemment à la qualification telle que fixée par le code pénal mais a le mérite de s'affranchir des fourches caudines du filtre de la CIF et de la sélection dont l'affaire fait l'objet en interne préalablement à présentation à la CIF.

422. Il n'est pas question ici de débattre de la question de la dépénalisation de la fraude fiscale. Le législateur n'a d'ailleurs pas envisagé cette hypothèse. L'inverse s'est d'ailleurs confirmé depuis les récentes réformes. Par contre, la solidarité fiscale du dirigeant au passif fiscal cultive deux contradictions fortes qu'il s'agit de solutionner.

423. Le première contradiction concerne la solidarité prononcée par le juge civil : le

comptable est exonéré de démontrer le caractère intentionnel des manquements du dirigeant alors qu'en pratique la dette fiscale est authentifiée soit suite à taxation d'office (après mise en demeure) soit dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire où la majoration pour manquements délibérés est appliquée ou lorsque telle n'est pas le cas reste applicable (manquement graves et répétés).

424. La seconde contradiction concerne la solidarité prononcée par le juge pénal : le juge répressif est sollicité pour prononcer la solidarité sans aucune automaticité alors que cette faculté est offerte exclusivement en cas de condamnation pour fraude fiscale c'est-à-dire en cas de démonstration préalable du caractère intentionnel de la fraude.

425. En conclusion, à notre sens il y a lieu de « déjudiciariser » la solidarité c'est-à-dire d'une part la dépénaliser en abrogeant l'article 1745 du CGI et d'autre part lier directement sa mise en œuvre aux procédures qui encadrent l'action de l'Administration fiscale dans le délai de reprise et de répétition et, par conséquent, ouvrir le plus tôt possible la faculté pour le comptable d'agir mais aussi, nous le verrons plus loin, du dirigeant de se défendre.

Cette évolution marquerait un déplacement en amont de l'action en solidarité pour ne plus la concevoir comme une action en recouvrement *stricto sensu* mais pour ce qu'elle est : c'est à dire une voie de recouvrement par laquelle la loi désigne un codébiteur vers lequel le comptable chargé du recouvrement aura loisir d'agir et prendre les mesures qu'il jugera utile.

426. La solidarité est traitée comme une sanction. L'objectif avec lequel le législateur en use, notamment en matière fiscale, consiste à assurer à l'administration un levier supplémentaire dans son action en recouvrement. Mais il ne faut pas s'y tromper. La solidarité ne ressemble pas aux sanctions actuelles et autres mesures destinées à obtenir le paiement du passif fiscal à recouvrer (ou « reste à recouvrer » RAR). Il est utile de définir ce que n'est pas la solidarité pour mieux apprécier à la fois ce qu'elle permet comme la faculté d'engager des mesures conservatoires (section 1). Il s'agit également de clarifier sa nature au regard du dispositif pénal (section 2) et de distinguer la solidarité de la peine.

SECTION 1

LES MESURES CONSERVATOIRES

427. Il n'est plus nécessaire de démontrer ici le caractère exorbitant de l'action prévue à l'article L. 267 du LPF même si le terme « exorbitant » est selon nous davantage dû au fait que le fisc, contrairement à un créancier classique, ne choisit pas ses débiteurs et qu'il est donc justifié qu'à une situation exceptionnelle procède une procédure exceptionnelle. La faculté offerte au comptable chargé du recouvrement de prendre des mesures conservatoires c'est-à-dire préalablement à toute condamnation, même en première instance, ajoute manifestement à ce caractère exorbitant. Ainsi, « les mesures conservatoires prises par le comptable public, susceptibles d'être autorisées avant qu'un dirigeant soit déclaré solidairement redevable du paiement d'impositions dues par une société, ne sauraient non plus être regardées comme donnant à ce dirigeant, qualité pour en contester le bien-fondé¹⁰⁰¹ ». Celles-ci ne relèvent pas d'un caractère systématique et se distinguent bien entendu de celles prévues en matière de procédures de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire¹⁰⁰². En effet, « la mesure conservatoire n'est utile au comptable que si elle permet de prévenir les agissements du débiteur qui serait tenté de mettre son patrimoine à l'abri des poursuites¹⁰⁰³ ». La prise de mesures conservatoires jalonne donc l'action du comptable chargé du recouvrement même si elles ne sont pas interruptives de prescription. Ainsi, le comptable dispose de la faculté de présenter au juge de l'exécution du Tribunal de Grande Instance une requête aux fins de mesures conservatoires précédant la mise en cause d'un dirigeant sur le fondement des dispositions de l'article L. 267 du LPF¹⁰⁰⁴. Ainsi,

1001 DOUAY M., Dirigeants assignés et non encore condamnés au paiement solidaire des impôts dus par la société (LPF, art. L. 267) : intérêt à agir pour contester ces impositions (non), note sous CE, 20 décembre 2013, n°362711, RDF n°12, comm. 234

1002 LEGROS J-P., Mesures conservatoires et responsabilité du dirigeant, Droit des sociétés, 5/2012, comm. 87

1003 DOUAY M., Mise en œuvre de la responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de société par la DGFIP (LPF, art. L. 267), Jurisclasseur, Fasc. 590, 1er septembre 2010, n°126

1004 L. n°91-650, 9 juillet 1991, art. 67 ; D. n°92-755, 31 juillet 1992, art. 210

un créancier justifiant d'une créance paraissant fondée en son principe peut être autorisé à saisir à titre conservatoire les meubles appartenant à son débiteur et à inscrire une hypothèque judiciaire provisoire sur les immeubles dont il est propriétaire. Ces mesures conservatoires peuvent être prises quelles que soient la nature civile ou commerciale et l'origine légale, contractuelle ou délictuelle de la créance. Il n'est pas nécessaire que la créance soit liquide, le créancier n'étant pas dans l'obligation de disposer d'un titre. Il n'est pas non plus nécessaire qu'elle soit certaine, elle doit présenter une vraisemblance suffisante pour amener le juge du fond à la reconnaître. L'autorisation de pratiquer une saisie conservatoire n'est pas subordonnée à l'existence de la preuve d'une créance¹⁰⁰⁵. Le juge a également censuré une Cour d'appel qui avait privé d'effet une saisie conservatoire au motif que la créance du saisissant n'était pas certaine et a jugé par la même occasion que cette cour devait se borner à rechercher si la créance était apparemment fondée en son principe¹⁰⁰⁶. Ainsi, le juge n'a pas à rechercher l'existence d'un principe certain de créance, mais seulement d'une créance paraissant fondée en son principe¹⁰⁰⁷. Une notification de redressements confère au Trésor une créance fondée en son principe et peut dès lors servir de base à une demande de prise de mesures conservatoires¹⁰⁰⁸. Des mesures conservatoires peuvent être sollicitées même avant l'envoi d'une notification de redressements. Ainsi, « eu égard à l'importance du montant de la créance tel que provisoirement évalué et au comportement de la société, le comptable de la DGI peut légitimement craindre que cette créance n'excède les possibilités financières de cette société et que cette société ne tente de faire échapper aux poursuites ses disponibilités¹⁰⁰⁹ ». Certaines décisions, relatives à des cas plus particuliers, ont encore davantage précisé le sens du texte. Une information judiciaire ouverte sur plainte de l'Administration fiscale contre le gérant

1005 Cass. com., 9 octobre 2001, n°98-18487 : Bull. civ. n°164

1006 Cass. civ., 8 novembre 2001, n°00-13235

1007 Cass. civ., 19 décembre 2002, n°01-02858 : Bull. civ. n°297 ; Cass. civ., 21 février 2006, n°05-10773 ; Cass. civ., 28 juin 2006, n°04-18598

1008 Cass. civ., 13 mai 1986 : Bull. civ. n°129 ; Cass. civ., 11 mars 1987, n°85-17911 : Bull. civ., n°65

1009 CA Versailles, 30 juin 2005, n°368 RG 04/06076

d'une société du chef de fraude fiscale prévue à l'article 1745 du CGI traduit par l'apparence de sa réalité le bien-fondé en son principe de la créance du Trésor¹⁰¹⁰. De même, le comptable peut demander l'inscription d'une hypothèque provisoire sur l'immeuble appartenant au dirigeant d'une SARL, susceptible à ce titre d'être condamné solidairement avec la société qu'il dirige au paiement de la dette fiscale de cette dernière sur le fondement de l'article L. 267 du LPF¹⁰¹¹. Mais le juge ne peut autoriser cette inscription que par des motifs propres à établir une apparence de créance à l'égard du dirigeant social à titre personnel dans les conditions exigées pour l'application dudit article¹⁰¹². Au demeurant, les dispositions de l'article L. 267 du LPF prévoit *in fine* que « les voies de recours qui peuvent être exercées contre la décision du président du Tribunal de Grande Instance ne font pas obstacle à ce que le comptable prenne à leur encontre des mesures conservatoires en vue de préserver le recouvrement de la créance du Trésor ». Par ailleurs, la mesure conservatoire ne peut être pratiquée que si le créancier justifie de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de sa créance. Cette condition apparaît plus souple que celles d'urgence et il appartient au juge d'apprécier s'il en est bien ainsi, étant précisé que la jurisprudence ancienne conserve toute sa valeur¹⁰¹³. L'appréciation de cette menace doit ressortir d'éléments de fait autorisant à tout le moins des craintes sérieuses tenant au comportement ou à la situation du débiteur ou encore à des circonstances susceptibles de contrarier le règlement de la dette. Ainsi, il a été jugé que la menace dans le recouvrement existe, s'agissant d'une dette de plus de 457 000 € alors que la société débitrice admettait réaliser un bénéfice annuel de l'ordre de 152 000 €¹⁰¹⁴. S'agissant de nantissement provisoire sur les parts de notaires associés, la Cour de cassation a également jugé que le retrait de deux associés créait une incertitude, non seulement sur l'activité future de la société titulaire de l'office notarial, mais aussi sur l'activité future de chacun de ses

1010 Cass. com., 22 mai 1979 : Bull. civ. IV n°171 p. 140 ; Cass. com., 10 novembre 1981 : Bull. civ. IV n°389 ; Cass. com., 26 avril 1984 : Bull. civ. IV n°139

1011 Cass. com., 1er juin 1993 : Bull. civ. IV n°219

1012 Cass. com., 20 mars 2007, n°05-16956

1013 Cass. civ., 8 mai 1969 : Bull. civ. III n°370 p. 283 ; Cass. civ. 13 octobre 1977

1014 Cass. civ., 8 novembre 2001, n°00-17058

membres et que la Cour d'appel avait relevé les circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de la créance¹⁰¹⁵. En tout état de cause, la mesure conservatoire n'est utile que si elle permet de prévenir les agissements du débiteur qui serait tenté de mettre son patrimoine à l'abri des poursuites. Il résulte des dispositions de l'article L 267 du LPF que le dirigeant condamné doit supporter les impôts et les pénalités dont le paiement a été éludé par le redevable légal. Ainsi, dès l'assignation en responsabilité et jusqu'au jugement définitif, le dirigeant est virtuellement débiteur des sommes dont le Trésor a été privé. Le comptable est fondé à prendre des mesures conservatoires pour préserver le recouvrement de sa créance dans les conditions prévues. Ainsi, « les mesures conservatoires étant prises en l'absence de titre, il est rappelé que le créancier doit, dans le mois qui suit l'exécution de la mesure conservatoire, introduire une procédure ou accomplir les formalités nécessaires à l'obtention du titre exécutoire¹⁰¹⁶ ».

428. La démonstration à présenter au juge de l'exécution débute par l'énumération des manquements qu'une société, redevable légal d'impositions et taxes non réglées, a gravement méconnu ses obligations fiscales et que malgré les relances visant à obtenir la souscription des déclarations manquantes, le service d'assiette a dû procéder à une vérification de la comptabilité de la société. De plus, il doit le plus souvent être souligné que lorsque le contrôle s'est réalisé, ce dernier a notamment permis de mettre à jour des minorations importantes de base imposable. Enfin, malgré les diligences du comptable traduites par les poursuites engagées, la requête aux fins de mesures conservatoires doit conduire celui-ci à souligner que le comptable a démontré le bien fondé en son principe de sa créance à l'encontre du reliquataire. En pratique, les situations rencontrées vont démontrer les manquements délibérés du dirigeant voire rappeler que des procédures de rectifications antérieures ont abouti et donc caractériser la répétition.

1015 Cass. civ., 15 septembre 2008, n°01-14948

1016 DOUAY M., Procédures fiscales et loi de sauvegarde des entreprises, Litec, 2007, n°588

Or, « dès lors que le juge n'a pas déclaré le dirigeant solidaire et confirmé l'existence d'un principe de créance, ni délivré par l'effet du jugement un titre, le dirigeant bénéficiera de la main levée desdites mesures conservatoires¹⁰¹⁷ ». Toutes les contradictions de la procédure actuelle qui vise à voir le dirigeant solidaire au passif fiscal s'expriment. Cette situation milite pour donner à l'Administration fiscale les moyens d'obtenir un titre exécutoire comme celui qui sera émis pour authentifier la créance qu'elle détient sur la société reliquataire. Cela suppose que l'action s'accorde entre les deux et donc dans les mêmes délais.

1017 DOUAY M., Procédures fiscales et loi de sauvegarde des entreprises, Litec, 2007, n°589

SECTION 2

LES PEINES ET LA SOLIDARITE AU PASSIF FISCAL

429. Le délit de fraude fiscale fait à la fois l'objet de sanctions administratives, c'est-à-dire fiscales, et de sanctions pénales. Cette situation irrigue la question de la pénalisation de la fraude fiscale au point de s'interroger s'il est encore possible de cumuler ces deux types de sanctions portant sur des mêmes faits. Derrière cette interrogation, on retrouve bien évidemment l'un des principes essentiels du droit pénal français et même européen selon lequel la procédure pénale suit la règle *non bis in idem* prohibant de poursuivre sous une autre qualification des faits déjà sanctionnés¹⁰¹⁸. Ainsi « nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure de cet État¹⁰¹⁹ ». Ce principe est éminemment d'actualité en raison des affaires Wildenstein et Cahuzac.

§ 1. LA PENALISATION DE LA FRAUDE ET DE LA SOLIDARITE

430. La pénalisation de la fraude fiscale s'est manifestement accrue au fil du temps et s'est même accélérée ces dernières années sur fond d'actualité mêlant enjeux politiques et contraintes budgétaires. Les sanctions pénales en matière de fraude fiscale prévoient depuis la création du délit général de fraude fiscale des peines d'emprisonnement et des peines d'amende. Jusqu'à présent, un auteur relève que « les opérations les plus fréquemment sanctionnées ont été : le défaut de déclaration, les dissimulations de recettes et la réalisation d'opérations fictives¹⁰²⁰ ».

1018 Sur la question de la conformité à la Constitution du cumul des pénalités fiscales pour insuffisance de déclaration et sanctions pénales pour fraude fiscale v. les récentes décision du Conseil constitutionnel : Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016 « Wildentstein » et Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016 « Cahuzac »

1019 CEDH, art. 4 al. 1^{er}, protocole n°7

1020 FOURRIQUES M., La Commission des Infractions Fiscales : quand la fraude fiscale devient un délit pénal, RFC, n°437, novembre 2010, p.15

Jusqu'en 1978, l'amende était fixée à 5 000 francs puis portée à 250 000 francs. Les peines d'emprisonnement étaient comprises jusqu'à il y a peu entre deux et cinq ans. Ces peines étaient déjà aggravées lorsque la fraude était réalisée ou facilitée au moyen soit d'achats ou de ventes sans factures, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou si elle a eu pour objet d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés. Dans ces cas, la peine d'emprisonnement encourue était de deux à cinq ans assortie éventuellement d'une amende de 5 000 à 500 000 francs.

Le cumul des sanctions pénales et administratives est rigoureusement encadré par la règle *non bis in idem*. Ainsi, la Cour de cassation a jugé que « la règle *non bis in idem* [...] ne trouve à s'appliquer [...] que pour les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale et n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux sanctions infligées par le juge répressif¹⁰²¹ ». Le Conseil d'État va d'ailleurs dans le même sens¹⁰²². Cette règle, comme le rappelle un auteur, traduit une jurisprudence constante notamment du juge administratif¹⁰²³ et encadre rigoureusement l'échelle des peines au point que « le montant global des sanctions ne doit pas dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues¹⁰²⁴ ». Dans son rapport de mars 2007 dédié à la fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, le conseil des prélèvements obligatoires relève qu'il « apparaît que la sanction pénale des fraudes en matière de prélèvements obligatoires est relativement clémente, peut-être parce que les sanctions administratives – et notamment fiscales – sont déjà importantes et constituent des pénalités fort utiles pour la répression de la fraude courante. » Néanmoins, le conseil observe que les fraudeurs « se révèlent de moins en moins sensibles aux risques liés aux sanctions traditionnelles, notamment parce qu'ils ont recours à la liquidation judiciaire pour échapper à toute forme de recouvrement des sanctions pécuniaires ». Or, malgré ce constat, la solidarité

1021 Cass. crim., 20 juin 1996 : Bull. crim. 1996, n°268

1022 CE, avis, 4 avril 1997

1023 Conseil. Const., 30 décembre 1997, n°97-395

1024 FOURRIQUES M., La Commission des Infractions Fiscales : quand la fraude fiscale devient un délit pénal, RFC, n°437, novembre 2010, p. 14

fiscale n'est pas abordée alors qu'elle a vocation à offrir un nouveau débiteur en la personne du dirigeant fautif pour recouvrer le passif de la société reliquataire impécunieuse.

Le cumul des sanctions pénales et administratives est au cœur du traitement pénal des dossiers qui font l'objet de poursuites correctionnelles, car comme le souligne le Conseil des prélèvements obligatoires¹⁰²⁵ « en effet, globalement, les peines infligées par les juridictions répressives apparaissent peu sévères et, en particulier dans le domaine fiscal, ne débouchent qu'exceptionnellement sur de la prison ferme. Madame la députée Sandrine MAZETIER le confirme : « il apparaît que le délit de fraude fiscale est pour l'essentiel sanctionné par des peines de prison, très majoritairement avec sursis, et, plus rarement, par des amendes, d'un montant relativement limité¹⁰²⁶ ». On peut alors à la fois s'interroger sur les raisons de ce constat et s'interroger sur l'efficacité d'une aggravation des peines dont on peut dès lors douter de leur application.

431. Les réformes successives engagées dès 2011 n'ont pas laissé de marbre les commentateurs et praticiens assidus de la question en relevant ce que nous partageons à savoir que « la véritable nouveauté [...] consiste donc moins dans la multiplication de sanctions nouvelles que dans la perspective d'une mise en œuvre plus systématique des sanctions actuelles¹⁰²⁷ ». Ce constat est d'autant moins discutable que l'aggravation des peines est décidée alors que celles prévues antérieurement, notamment l'emprisonnement, étaient peu appliquées. « On peut penser que l'existence de sanctions fiscales, aux côtés des sanctions pénales, explique, au moins pour partie, cette relative indulgence du juge, et le caractère peu répressif des sanctions appliquées. En effet, le juge, lorsqu'il est saisi d'un dossier de fraude fiscale, sait que l'Administration fiscale a d'ores et déjà pu mettre de lourdes pénalités à la charge du contribuable

1025 La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Conseil des prélèvements obligatoires, La Documentation française, mars 2007

1026 MAZETIER S., Avis présenté au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 11 juin 2013

1027 GUTMANN D., La « pénalisation » du droit fiscal : mythe ou réalité, DF, n°4, janvier 2011

fraudeur. Il est donc probable qu'il prenne en compte, au moment de décider du quantum de la peine à infliger, les pénalités fiscales déjà mises à la charge du contribuable fraudeur¹⁰²⁸». Mais « infliction » ne signifie pas « recouvrement » comme « peine de prison » ne signifie pas « emprisonnement ». D'ailleurs, Madame la Directrice des affaires criminelles et des grâces au ministère de la Justice n'affirme pas autre chose puisqu'elle estime que « le niveau de répression n'est pas très efficace. Toutefois, dans le cas de la fraude fiscale, compte tenu du traitement très particulier qui lui est appliqué, lorsque nous sommes saisis d'une affaire, nous savons qu'il y a eu un contrôle fiscal, qu'il y a eu éventuellement redressement et que, d'une certaine façon, qu'il y a eu une première pénalisation, répression ou réparation -appelez-la comme vous le voulez – qui a été demandée et obtenue par l'Administration fiscale auprès du citoyen concerné dans cet esprit. Ainsi, lorsque la justice est saisie de la fraude fiscale, formellement, l'infraction est constituée et, d'une façon ou d'une autre – bien sûr, je ne suis pas dans la tête de tous les collègues -, elle considère que l'infraction, le dol est réparé. (...) C'est comme en matière de circulation routière : quand une personne présente devant le tribunal correctionnel alors qu'elle s'est déjà vu retirer son permis de conduire pour six mois par le préfet, le juge aura tendance à entériner la décision, si elle est cohérente, parce que la peine est effectuée , qu'au moins il s'agit d'une peine ferme et qu'il y aura pas à solliciter un aménagement ». Cette tendance emprunte du principe *non bis in idem* ce qui prête à réflexion et nous conforte dans l'idée qu'à chaque juge ses compétences mais aussi son champ d'intervention.

Ce constat n'est pas exclusivement propre aux affaires fiscales, mais trouve également à s'appliquer de manière générale à la vie économique. Le rapport « Justice et consommation » fut l'occasion pour son auteur¹⁰²⁹ de peindre une magistrature face à ses difficultés à appréhender certains aspects qui trouvent leur source au-delà des

1028 MAZETIER S., Avis présenté au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 11 juin 2013

1029 Justice et consommation, WIEVIORKA M. Ministère de la Justice, Service de la coordination de la recherche. Etude sociologique, La documentation française, 1976, 101 p.

simples contraintes juridiques : la teneur des divers enseignements de l'actuelle École Nationale de la Magistrature, le contenu de certains stages organisés à Vaucresson à l'intention des magistrats volontaires le montre bien : la vie économique, le monde des affaires, des entreprises, devrait constituer aux yeux des magistrats de plus en plus nombreux un domaine privilégié de l'intervention judiciaire. Mais c'est là où le bât blesse : le thème de la formation économique insuffisante ne fait qu'exprimer ou connoter une impuissance réelle à marquer une quelconque emprise sur un monde qui échappe, de fait, presque complètement à l'action de la justice. Impuissance que l'on peut imputer, comme le fait par exemple J. Cosson, à l'inadaptation de la réglementation et de la procédure : en matière de fraude fiscale, pour rester dans le domaine retenu par cet auteur, « le Parquet ne peut mettre en mouvement l'action publique que contre les délits et les personnes désignées dans des plaintes portées par le ministère des Finances ». Plus généralement, c'est l'image d'une justice fonctionnant comme bras séculier et aveugle, qui ressort du discours que tiennent la plupart des magistrats lorsqu'ils traitent des rapports de la justice avec le Ministère de l'Economie et des Finances. Par ailleurs, et l'on se situe toujours dans le cadre d'une analyse institutionnelle, qui débouche sur des propositions de réforme, la justice, en ce domaine, est extrêmement lente. Comme le note J. Cosson, « dans le cas le plus favorable, une affaire de cette sorte ne peut être soumise au tribunal avant un délai de six à sept ans » ; les inculpés savent gagner du temps, s'entourer de défenseurs habiles, etc. C'est certainement à l'aide d'autres catégories institutionnelles qu'il conviendrait d'analyser l'impuissance générale de la justice à se saisir de la vie économique : l'essentiel est ici de souligner cette impuissance [...] ». L'introduction du délit de blanchiment de fraude fiscale est une première réponse.

Cette succession de loi visant à réprimer la fraude fiscale donne lieu à circulaire du 22 mai 2014 relative à la lutte contre la fraude fiscale sous le double sceau de la DGFIP et de la Direction des affaires criminelles et des grâces. À cette occasion, il est souligné que « l'application des pénalités fiscales suffit à sanctionner, par une réparation pécuniaire

appropriée, les manquements aux obligations prescrites par le Code général des impôts ». Mais qu'« en revanche, dans certaines situations, les poursuites correctionnelles constituent le seul moyen au préjudice financier, mais aussi moral commis au détriment de la collectivité ainsi qu'en témoignent certaines affaires récentes ».

À aucun moment la question du recouvrement effectif des droits et pénalités n'est prise en compte. Comment alors justifier la situation actuelle sans s'intéresser à l'efficacité du recouvrement. La quasi-totalité des sociétés reliquataires pour lesquelles la solidarité du dirigeant est recherchée sera concernée par une procédure collective qui mènera le plus souvent à la liquidation judiciaire.

432. C'est l'option de la répression pénale qui est choisie avec exclusivement un accroissement des peines d'une part et la définition de circonstances aggravantes d'autre part établissant ainsi une hiérarchie dans la fraude fiscale. Cette hiérarchie est néanmoins relative alors que les situations qui motivent l'application de peines aggravées sont très nombreuses en pratique et concernent, ce qui est visé particulièrement par l'Administration fiscale comme le juge pénal, c'est-à-dire les cas de fraude les plus graves. On peut alors douter de l'intérêt véritable d'une hiérarchie pour affirmer que les poursuites engagées à l'avenir par l'Administration fiscale viseront quasi exclusivement les situations pour lesquelles des circonstances aggravantes sont avérées. Ces circonstances aggravantes sont visées en cas de commission du délit de fraude fiscale en bande organisée, le recours à des comptes ou à l'interposition de personnes physiques ou morales à l'étranger, l'usage de faux documents, le recours à la domiciliation fictive ou artificielle et à des actes fictifs ou artificiels.

La circulaire du 22 mai 2014 commune à la DGFIP et à la Direction des affaires criminelles et des grâces vient toutefois rappeler l'intérêt de la solidarité prévue à l'article 1745 du Code général des impôts laquelle, « lorsqu'elle est prononcée, permet de renforcer l'aspect dissuasif des sanctions pénales et donc l'exemplarité de cette action, en sanctionnant financièrement l'ensemble des personnes physiques, qui, sous

couvert d'une personne morale, ont en fait réalisé l'infraction. Par ailleurs, elle étend le champ du recouvrement en donnant au Trésor public un ou plusieurs débiteurs supplémentaires à la créance originelle. De plus, conformément à la jurisprudence de la chambre criminelle de la Cour de cassation, lorsque les juges prononcent une condamnation pour fraude fiscale en application des articles 1741, 1742 ou 1743 du même code, l'administration, partie civile, est recevable, y compris sur son seul appel, à demander que soit prononcée la solidarité du condamné avec le redevable légal des impôts fraudés. »

Malgré cette succession de réformes, un auteur prévoit que « nous sommes à l'aube d'une réforme d'ampleur des sanctions pénales fiscales¹⁰³⁰ ». La solidarité trouvera-t-elle alors la place qui lui revient ? Notre thèse prône de répondre par l'affirmative.

§ 2. LA SOLIDARITE FISCALE PENALE : MESURE DE RECOUVREMENT DE LA FRAUDE FISCALE ?

433. C'est la loi de finances pour 1960 qui introduit en son article 77, les dispositions que nous connaissons actuellement à l'article 1745 du CGI¹⁰³¹. Il s'agit, pour le législateur contemporain, d'instaurer une solidarité qu'un auteur a qualifié de « peine dite tantôt "fiscale" tantôt "pénale", selon que l'on se réfère à son objet ou à sa cause¹⁰³² » c'est-à-dire en quelque sorte une « sanction mixte¹⁰³³ » laquelle « permet de surmonter bien

1030 AYRAULT L., Le renforcement des sanctions (colloque « La répression fiscale »), CNAM, 13 juin 2014

1031 L. n°59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux, art. 77 : « Il est rajouté au Code général des impôts un article 1835 bis ainsi rédigé : « art. 1835 bis – Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1835, 1836 et 1837 présent Code peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales afférentes ».

1032 DETRAZ S., La nature de la solidarité de l'article 1745 du CGI, RDF, n°50, 2012, n°551

1033 DETRAZ S., La nature de la solidarité de l'article 1745 du CGI, RDF, n°50, 2012, n°551., URBINO-SOULIER F., La solidarité des personnes condamnées en application des articles 1741 à 1743 du Code général des impôts avec le redevable légal des impôts fraudés (art. 1745, C.G.I), JCPE, n°24, juin 1987, act. 16446

des contradictions¹⁰³⁴ ».

Très tôt, le Conseil d'État¹⁰³⁵ a été amené à affirmer qu'il appartient exclusivement au juge pénal de déclarer la solidarité de l'article 1745 du CGI ce que la Cour de cassation¹⁰³⁶ a confirmé et qu'un auteur résume : « il appartient qu'au juge pénal d'ordonner la solidarité, en même temps qu'il statue sur l'action publique¹⁰³⁷ ».

434. La solidarité fiscale répond d'abord d'un procédé civil. Car ici, en matière de solidarité comme pour d'autres sujets fiscaux, « il n'est pas une seule question fiscale qui ne suppose au préalable une question d'ordre purement civil ; car si la loi fiscale fixe le tarif de l'impôt et en règle la liquidation, le droit civil en détermine l'exigibilité : dire que l'interprétation de la loi fiscale est étrangère aux principes du droit civil, c'est dire qu'on peut tirer la conséquence d'un raisonnement sans en connaître les prémisses¹⁰³⁸ ». Lorsqu'elle est prononcée par la juge pénal, celle-ci change-t-elle de nature ? C'est en terme résumé le débat qui anima la doctrine s'agissant de connaître la véritable nature qu'il convient de réserver à la solidarité fiscale pénale de l'article 1745 du CGI. Tout d'abord, il y a lieu de rappeler que la solidarité prévue par les dispositions de l'article 1745 du CGI se distingue de celle prévue par l'article 1691 du CGI¹⁰³⁹. Si les dispositions de ces deux articles se recoupent, elles divergent toutefois sur deux points. Tout d'abord, l'article 1745 concerne les fraudes relatives à l'assiette ou au paiement de tous les impôts alors que l'article 1691 ne concerne que les fraudes relatives au paiement des impôts directs. Ensuite, la solidarité de l'article 1691 est une conséquence de droit de la

1034 ROBERT J.-H., note sous Cass. crim., 16 janvier 2013, n°12-82546, Droit pénal n°6, juin 2013, comm. 92

1035 CE, 1er février 1974, n°88506

1036 Cass. crim. 8 décembre 1980 : Bull. crim. n°37

1037 URBINO-SOULIER F., La solidarité des personnes condamnées en application des articles 1741 à 1743 du Code général des impôts avec le redevable légal des impôts fraudés (art. 1745, C.G.I.), JCPE, n°24, juin 1987, act. 16446

1038 DEMANTE G., Principes de droit de l'enregistrement, 3è éd. , 1878, t. 1, § 3

1039 CGI, art. 1691 du CGI, al. 1er : « les individus qui, en application de l'article 1742, ont été condamnés comme complices de contribuables s'étant frauduleusement soustraits ou ayant tenté de se soustraire frauduleusement au paiement de leurs impôts, soit en organisant leur insolvabilité, soit en mettant obstacle, par d'autres manœuvres, au paiement de l'impôt, sont tenus solidairement avec les contribuables au paiement desdits impôts »

condamnation pénale tandis que la solidarité prévue à l'article 1745 doit expressément être prononcée par le juge pénal¹⁰⁴⁰. L'Administration fiscale réclame systématiquement, lorsque le prévenu (c'est-à-dire le dirigeant) n'est pas le redevable légal des impôts fraudés, d'assortir les condamnations pour fraude fiscale que le juge pénal prononce des mesures de solidarité de l'article 1745 du CGI.

435. Il est évident que « le prononcé de la solidarité s'analyse en une condamnation à caractère civil qui trouve sa source dans le jugement correctionnel¹⁰⁴¹ ». Le même auteur rappelle en toute cohérence que « le titre exécutoire permettant de poursuivre à l'encontre du codébiteur solidaire le recouvrement des sommes ainsi mises à sa charge - il peut s'agir de tout ou partie de l'impôt fraudé et des pénalités correspondantes - est constitué par la décision de justice ayant prononcé la solidarité et que l'exécution de cette décision doit être poursuivie dans les conditions prévues aux articles 501 et suivant du nouveau Code de procédure civile¹⁰⁴² ». Encore récemment, un auteur se saisit d'une décision de la Cour de cassation qui affirme à nouveau que « le jugement d'un tribunal correctionnel déclarant un dirigeant de société solidairement responsable avec celle-ci du paiement de sa dette fiscale constitue, lorsque la décision est définitive, un titre exécutoire suffisant pour fonder l'action du comptable public compétent[...] et applique la même solution que celle qui avait été retenue lorsque la solidarité est prononcée en application de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales. À une mention près, l'attendu de principe est identique. Il n'est donc fait aucune différence selon que le prononcé de la solidarité s'inscrit dans un cadre pénal ou dans un cadre civil¹⁰⁴³. » Et pourtant, il faut ici rappeler que le principe d'indépendance des procédures est régulièrement rappelé par le juge de la responsabilité entre la solidarité de l'article L. 267 du LPF et celle de l'article 1745 du CGI n'ayant, entre elles, ni la même cause, ni le

1040 CE, 1er février 1974, n°88506 et Cass. crim., 8 décembre 1980, Bull crim. n°337, p.868

1041 GICQUEL E., La fraude fiscale, Droit fiscal n°28/2007, n°725 ; BOI REC-SOLID-10-20 n°310

1042 GICQUEL E., La fraude fiscale, Droit fiscal n°28/2007, n°725

1043 AYRAULT L., Solidarité décidée par le juge pénal (CGI, art. 1745), note sous Cass. com., 18 octobre 2011, n°10-25932, Procédures, n°12, 2011, comm. 390

même objet, ni le même demandeur¹⁰⁴⁴ ce qui, en l'occurrence, forme une nouvelle occasion de nous interpeller.

La lecture de la jurisprudence est nuancée sur la qualification à réserver à la solidarité fiscale pénale. Celle-ci a été à la fois désignée comme une sanction¹⁰⁴⁵, une mesure de nature pénale¹⁰⁴⁶ ou à connotation pénale¹⁰⁴⁷ autrement dit une « sanction civile qui trouve sa source dans une condamnation pénale¹⁰⁴⁸ » ou encore comme une peine complémentaire facultative¹⁰⁴⁹. Certaines décisions de la haute juridiction réservent à la solidarité pénale fiscale le caractère de peine accessoire¹⁰⁵⁰. Un auteur place également la solidarité de l'article 1745 du CGI parmi les « peines secondaires accessoires¹⁰⁵¹ ».

436. Un auteur relève à juste titre que « sans doute la solidarité est elle prononcée par le juge pénal, mais elle n'est pas relative, quant à son assiette, à des sanctions pénales au sens strict. Il s'agit bien plutôt d'une sorte de garantie pour le fisc au profit duquel le législateur a multiplié les chances de pouvoir recouvrer ce qui lui est dû. D'ailleurs le redevable solidaire doit logiquement disposer d'un recours contre le véritable débiteur. Ayant donc pour fonction de fournir un débiteur supplémentaire, la solidarité s'apparente à une condamnation à caractère civil tirant sa source d'un jugement correctionnel¹⁰⁵² ». Un autre auteur, tout autant pertinent, conclut sur l'analyse que « la solidarité est « une sanction » ou une « modalité d'exécution » puisque pareils dénominateurs ne font que constater des réalités incontestables : la mesure préjudicie effectivement au condamné en ce qu'elle l'oblige au paiement d'une dette extérieure à

1044 Cass. crim., 13 octobre 1986, n°86-90179, Bull. crim. 1986 n°281 p.714 ; v. C. civ. art. 1351

1045 Cass. Crim., 6 avril 1987 : Bull. Crim 1897, n°157

1046 Cass. Crim. 3 juin 2004 : Bull. Crim., 2004, n°150 ; Cass. Crim., 22 mars 2006

1047 Cass. crim., 4 avril 2012, n°11-82053

1048 BRURON J., Droit pénal fiscal, LGDJ, Coll. Systèmes, 1993, p.60

1049 Cass. Crim., 17 novembre 1986

1050 Cass. crim., 21 mars 1996, Bull. crim., n°130, p.375 ; Cass. crim., 10 octobre 1996, 6 novembre 1997, 10 novembre 1999 et 1er mars 2000

1051 JAMORT S., La solidarité au regard des droits et libertés fondamentaux, revue des droits et libertés fondamentaux,

1052 JEANDIDIER Wilfried, Les sanctions pénales en matière fiscale, Droit fiscal, n°3/2007

son patrimoine et garantit donc le recouvrement de celle-ci¹⁰⁵³ ». Cette analyse est d'ailleurs partagée dès lors que « le redevable solidaire dispose d'une action récursoire contre le débiteur principal¹⁰⁵⁴ », il ne peut s'agir que d'une garantie de recouvrement réservée au Trésor ce que corrobore le Conseil constitutionnel si l'on se fie à son analyse quant à la solidarité prévue par l'article 1745 du CGI¹⁰⁵⁵.

À ce titre, le Conseil constitutionnel confirme la conformité de la solidarité de l'article 1745 avec la Constitution en rappelant « qu'elle n'est pas subordonnée à la preuve d'une faute des dirigeants ; qu'elle constitue une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public ; que, conformément aux règles de droit commun en matière de solidarité, le dirigeant qui s'est acquitté du paiement de la pénalité dispose d'une action récursoire contre le débiteur principal et, le cas échéant, contre les codébiteurs solidaires ; qu'ainsi, cette solidarité ne revêt pas le caractère d'une punition au sens des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789¹⁰⁵⁶ ».

437. La question de la véritable « nature » de la solidarité fiscale pénale n'est pas anodine. Selon l'interprétation qu'adoptera le juge répressif, certaines conséquences en découlent. La haute juridiction s'est ainsi prononcée sur le fait que la solidarité instituée par l'article 1745 du CGI constitue une sanction de nature pénale et que dès lors elle ne saurait être remise en cause par un appel aux seuls intérêts civils¹⁰⁵⁷. Un auteur déjà cité souligne opportunément que « la solidarité, présentée comme une mesure à caractère pénal, ne produit pas paradoxalement, les effets attendus de cette qualification dans la mesure où le juge pénal est privé de tout pouvoir de modulation. La Cour de cassation affirme que le juge répressif ne peut pas déterminer le montant des droits éludés, des majorations et pénalités, ni cantonner la solidarité à une somme inférieure à celle fixée

1053 DETRAZ S., La nature de la solidarité de l'article 1745 du CGI, RDF, n°50, décembre 2012, n°551

1054 JAMORT S., La solidarité au regard des droits et libertés fondamentaux, revue des droits et libertés fondamentaux,

1055 Cons. Const., 21 janvier 2011, n°2010-90 QPC

1056 Cons. Const. 21 janvier 2011, n°2010-90 QPC

1057 Cass. Crim., 12 novembre 1984

par l'Administration fiscale¹⁰⁵⁸ ».

« Le juge répressif en effet, apprécie souverainement s'il a lieu de mettre à la charge de la personne condamnée l'obligation solidaire pour le paiement des droits fraudés et des pénalités. Cette mesure est donc à la fois distincte et indissociable de la procédure réprimant la fraude fiscale¹⁰⁵⁹ ». Cette singularité s'explique notamment par le fait que « si elle [la solidarité de l'article 1745 du CGI] n'a pas la nature d'une peine et ne nécessite donc pas d'être motivée, le juge pénal doit cependant apprécier souverainement l'opportunité de la décision dans la limite de sa saisine. C'est ainsi que le principe d'indépendance des procédures fiscales et pénales vient conforter ce pouvoir souverain¹⁰⁶⁰ ». Ainsi, il ne faut pas s'éloigner du principe selon lequel « les décisions des juridictions administratives n'ont pas, au pénal, l'autorité de la chose jugée et la réciproque est vraie¹⁰⁶¹ ». La solidarité prévue à l'article 1745 du CGI est encore moins une peine qu'un auteur relève judicieusement qu'elle « n'apparaît d'ailleurs logiquement pas dans la liste des peines correctionnelles de cette nature établies aux articles 131-3 et suivants du Code pénal¹⁰⁶² ».

De plus, « nonobstant ses effets civils, la solidarité juridique édictée par l'article 1745 du CGI étant qualifiée par la cour de cassation de mesure à caractère pénal¹⁰⁶³, le caractère suspensif du pourvoi s'applique en la matière ».

Quand bien même on y verrait une mesure à caractère pénal, la solidarité prononcée sur le fondement des dispositions de l'article 1745 du CGI sur constitution de partie civile de l'Administration fiscale, est nécessairement prononcée au profit du créancier de l'impôt

1058 JAMORT S., La solidarité au regard des droits et libertés fondamentaux, revue des droits et libertés fondamentaux,

1059 BOI REC-SOLID-20-50 n°100 ; travaux préparatoires de la loi 59-1472 du 28 décembre 1959

1060 ARGENTIERI L., La solidarité en matière fiscale : vers la fin de l'exorbitance du droit fiscal ?, La revue du Trésor, n°10, 2006, p.715 et s.

1061 ANTONA J.-P., COLIN Ph. et LENGART F., La responsabilité pénale des cadres et des dirigeants dans le monde des affaires, Dalloz, p.89

1062 DETRAZ S., La nature de la solidarité de l'article 1745 du CGI, RDF, n°50, décembre 2012

1063 Cass. crim., 20 septembre 2000, n°99-81392, Bull. crim. 2000 n°272 p.803

éludé. Dès lors, le comptable chargé du recouvrement est fondé à poursuivre le recouvrement de sa créance soit auprès du débiteur principal (le redevable réel) soit auprès de la personne tenue solidairement au paiement (le dirigeant en l'occurrence).

438. La décision de justice ayant prononcé la solidarité constitue le titre exécutoire permettant au comptable chargé du recouvrement de poursuivre son action à l'encontre du codébiteur solidaire. L'exécution de cette décision doit être poursuivie dans les conditions prévues aux articles 501 et suivants du nouveau Code de procédure civile. Il est opportun de souligner de source datant de moins de dix ans que la solidarité, lorsqu'elle est prononcée par le juge répressif, n'est effectivement mise en œuvre que moins d'une fois sur deux.

Le juge répressif apprécie souverainement l'opportunité d'assortir la condamnation qu'il prononce de la solidarité¹⁰⁶⁴ dont l'application n'est, par ailleurs, pas conditionnée par le visa, dans le titre des poursuites, de l'article 1745 du CGI, sous réserve qu'aucune erreur de droit ou de fait ne soit commise¹⁰⁶⁵. Les juges n'ont pas en effet à cet égard, à motiver spécialement leur décision dénuée de caractère automatique et donc rendue souverainement¹⁰⁶⁶ ni à caractériser la mauvaise foi¹⁰⁶⁷. Dès lors, « si la solidarité fiscale est bien, par sa nature et son mécanisme, une « sanction complémentaire », comme a

1064 Cass. crim., 17 novembre 2004

1065 Cass. crim., 4 août 1992

1066 Cass. crim., 2 mai 1988, n°87-84059 ; Cass. crim., 2 mars 1987, n°85-93947, Bull. crim. 1987 n°101 ; Cass. crim., 6 avril 1987, n°85-96581, Bull. crim. 1987 n°157 ; Cass. crim., 5 septembre 1988, n°86-95187 ; Cass. crim., 23 avril 1990, n°89-83132 ; Cass. crim., 21 juin 2000, n°99-86318 ; Cass. crim., 5 juin 2002 ; Cass. crim., 4 septembre 2002, n°01-86705 ; Cass. crim., 8 décembre 1980, n°79-94929, Bull. crim. n°337 ; Cass. crim., 10 juin 1987, n°86-94488, Bull. crim. 1987 n°239 ; Cass. crim., 24 juin 1991, n°90-83602 ; Cass. crim., 16 novembre 1992, n°91-83504 ; Cass. crim., 15 février 1993, n°91-86195 ; Cass. crim., 29 février 1996, n°93-84785 ; Cass. crim., 29 février 1996, n°92-84481 ; Cass. crim., 29 février 1996, n°93-84692 ; Cass. crim., 29 février 1996, n°93-84616, Bull. crim. : 1996, n°100 ; Cass. crim., 23 octobre 1997, n°96-82629 ; Cass. crim., 24 mars 1999, n°98-81979 ; Cass. crim., 7 juin 2000, n°9983859 ; Cass. crim., 10 octobre 2001, n°01-83451 ; Cass. crim., 24 septembre 2003, n°02-87002 ; Cass. crim., 3 juin 2004 ; Cass. crim., 6 octobre 2004, n°03-86378 ; Cass. crim., 14 décembre 2005, n°04-87144 ; Cass. crim., 31 janvier 2006 ; Cass. crim., 22 mars 2006, n°05-86045 ; Cass. crim., 13 septembre 2006, n°05-86489 et n°05-87151 ; Cass. crim., 23 mai 2007, n°06-87440 ; Cass. crim., 7 octobre 2009, n°08-86813 ; Cass. crim., 7 septembre 2011, n°10-85519 ; Cass. crim., 19 juin 2013, n°12-83684

1067 Cass. crim., 6 octobre 2004

pu le dire la Cour de cassation, ce n'est donc pas techniquement une peine complémentaire¹⁰⁶⁸ ».

439. Le prononcé de la solidarité, à la demande de l'administration, relève d'une faculté dont les juges ne doivent aucun compte¹⁰⁶⁹. Par ailleurs, les juges ne sont pas fondés à cantonner la solidarité à une somme déterminée dès lors qu'il appartient à l'Administration fiscale, sous le seul contrôle des juridictions administratives, de fixer le montant des impositions éludées¹⁰⁷⁰. En effet, il n'appartient pas au juge répressif de déterminer le montant des impôts fraudés, des majorations et pénalités¹⁰⁷¹. La Cour de cassation a précisé que les juges n'étaient pas tenus de caractériser la mauvaise foi du prévenu pour prononcer la solidarité dès lors que les pénalités fiscales auxquelles fait référence l'article 1745 du CGI incluent les majorations visées aux articles 1728 et 1729 du CGI, dont la constatation est de la compétence du juge de l'impôt¹⁰⁷². La solidarité prévue à l'article 1745 du CGI est prononcée à la requête de l'Administration fiscale. La Cour de cassation a censuré les juges du second degré, saisis du seul appel du ministère public, qui ont déclaré le prévenu solidairement tenu avec la société redevable au paiement de l'impôt fraudé et des pénalités afférentes, au motif que l'Administration des impôts n'avait pas interjeté appel et que la solidarité, prévue à l'article 1745 du CGI ne peut être prononcée par les juridictions répressives qu'à sa requête¹⁰⁷³. Enfin, la Cour de cassation a énoncé que la mise en liquidation judiciaire d'une société ne s'oppose pas au prononcé de la solidarité prévue à l'article 1745 du CGI, mesure à caractère pénal, qui est sans incidence sur la détermination des droits dus, et sur l'obligation pour l'administration de déclarer sa créance¹⁰⁷⁴.

Quand bien même la solidarité prévue à l'article 1745 du CGI est prononcée par le juge et quelle que soit la nature qu'on accepte de lui réserver, le principal intérêt du

1068 DETRAZ S., La nature de la solidarité de l'article 1745 du CGI, RDF, n°50, 2012, n°551

1069 Cass. crim., 21 septembre 2005

1070 Cass. crim., 23 avril 1990 ; Cass. crim., 23 mars 2005

1071 Cass. crim., 30 octobre 2002 ; Cass. crim., 19 mai 2004

1072 Cass. crim., 19 février 2003

1073 Cas. crim., 15 juin 2005

1074 Cass. crim., 27 mars 2002 ; cass. crim., 5 décembre 2001 ; cass. crim., 3 juin 2004

prononcé de la solidarité est le recouvrement, c'est-à-dire « une garantie de paiement¹⁰⁷⁵ ». Dès lors, préalablement à la condamnation, le comptable chargé du recouvrement a tout intérêt à prendre des mesures conservatoires sur le patrimoine du dirigeant visé¹⁰⁷⁶. Pour cela, il y a lieu de démontrer qu'il existe un principe de créance qui ouvre alors la faculté de prendre des mesures conservatoires. Ainsi, la haute juridiction a eu à décider que « l'ouverture de l'information judiciaire suivie de la constitution de partie civile de l'Administration des impôts, assimilable au fond, traduit par l'apparence de sa réalité, le bien-fondé en son principe de la créance de l'administration¹⁰⁷⁷ ». Dans le prolongement de cette décision, la Chancellerie a indiqué que la jurisprudence de la Cour de cassation n'exclut pas que des mesures conservatoires puissent être prises dès le dépôt de la plainte, dès lors que la créance qui naîtra ultérieurement du prononcé de la solidarité paraît à la fois suffisamment fondée dans son principe et menacée dans son recouvrement et qu'en outre, l'administration demande que la solidarité soit prononcée lors du jugement. Mais « dès lors que le juge n'a pas déclaré le dirigeant solidaire et confirmé l'existence d'un principe de créance, ni délivré par l'effet du jugement un titre, le dirigeant bénéficiera de la main levée desdites mesures conservatoires¹⁰⁷⁸ ».

440. Dans cette situation, l'avenir de la pénalisation de la solidarité intéresse le comptable chargé du recouvrement un moyen de garantie efficace quand bien même la solidarité reste à être prononcée. Bien entendu, la prise de mesures conservatoires s'inscrit dans le cadre plus général de l'action en recouvrement et n'est envisageable qu'en présence d'un patrimoine réel, dont la valeur estimée doit assurer le paiement effectif de la créance. En cela, l'appréciation du comptable chargé du recouvrement ne diverge pas de son action en recouvrement menée sur le fondement de la solidarité prévue par l'article L.267 du LPF.

1075 DETRAZ S., La nature de la solidarité de l'article 1745 du CGI, RDF, n°50, décembre 2012, n°551

1076 BOI REC-SOLID-10-20 n°180

1077 Cass. com., 26 avril 1984, Bull. civ. IV n°139 p.117

1078 DOUAY M., Procédures fiscales et loi de sauvegarde des entreprises, Litec, 2007, n°589

441. Parmi ces mesures, la contrainte par corps¹⁰⁷⁹ a longtemps été privilégiée¹⁰⁸⁰. Néanmoins, cette mesure de recouvrement a été abrogée par la loi du 9 mars 2004¹⁰⁸¹. Seul le comptable chargé du recouvrement pouvait mener cette mesure de poursuite. Il devait demander au Procureur de la République l'exécution de la contrainte par corps au vu de l'extrait du jugement de condamnation¹⁰⁸².

Désormais, c'est au juge de l'application des peines de prononcer la contrainte judiciaire prévue à l'article L. 270 du LPF¹⁰⁸³.

442. L'administration peut faire appel à son initiative dans l'hypothèse où le tribunal condamne le prévenu mais déboute l'Administration fiscale de sa constitution de partie

1079 Souvent désignée également par l'expression « prison pour dettes »

1080 Il s'agissait d'une voie d'exécution par laquelle le créancier poursuit sur la personne même de son débiteur le recouvrement de ce qui lui est dû. Sa pratique datait de l'ordonnance de 1667 qui la plaçait sous le contrôle d'un juge et la transformait en mesure facultative prévue par les articles L. 271 et suivants du LPF. Il s'agissait d'une faculté, celle-ci ne peut être exercée que dans la cadre d'une condamnation pour fraude fiscale. Ainsi, il résultait des dispositions des articles L 272 et L 273 du Livre des procédures fiscales que la contrainte par corps n'était applicable, en cas de condamnation d'un prévenu par application de l'article 1741 du CGI, que pour le recouvrement des impôts directs, des majorations et des pénalités fiscales y afférentes, à l'exclusion de la TVA qui aurait été visée dans la plainte (Cass. crim., 16 janvier 1984, Bull. crim n°19 p.50 ; 21 octobre 1991, bull. crim. n°362 p.902). La contrainte par corps était strictement encadrée et devait réunir trois conditions cumulatives. Tout d'abord, les impositions visées par cette voie d'exécution ne pouvaient concerner que celles établies par voie de taxation d'office (Cass. Com., 16 mai 1977, Bull. Civ. IV n°143 p.121 ; Cass. Com., 24 novembre 1987, bull. Civ., IV n°247, p.183). D'autre part, la contrainte par corps n'était susceptible d'être engagée qu'à la condition que le contribuable ait manifestement fait obstacle au recouvrement tout particulièrement en dissimulant son véritable domicile (changement fréquent de domicile, séjour dans des locaux d'emprunt. Enfin, la situation personnelle et patrimoniale du contribuable était prise en considération.

1081 L. n°2004-204 du 9 mars 2004

1082 BOI 12 C 3 00 du 17 juillet 2000 ;

1083 LPF, art. L. 270 « Pour assurer le recouvrement des impositions établies par voie de taxation d'office dans les conditions prévues aux articles L. 66 à L. 70 au nom de personnes qui changent fréquemment de lieu de séjour ou qui séjournent dans des locaux d'emprunt ou des locaux meublés, les directeurs départementaux des finances publiques sont autorisés, dès réception du rôle et avant l'envoi de tout avis d'imposition au contribuable, mais après avis de la commission départementale des chefs des services financiers et des représentants des organismes de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'assurance chômage, à faire prendre des sûretés sur tous les biens et avoirs du contribuable et, notamment, à faire procéder au blocage de tous comptes courants de dépôts ou d'avances ouverts à l'intéressé. »

civile totalement ou partiellement (notamment en limitant ou excluant l'application de la solidarité). Il résulte des dispositions de l'article 497 du CPP que la faculté d'appeler appartient à la partie civile quant à ses intérêts civils seulement. Au cas particulier, il s'agit, de la solidarité. Si cette mesure a été omise ou incorrectement appliquée par le Tribunal correctionnel, la partie civile peut dès lors faire appel du jugement de condamnation. Dans ce cas, l'appel doit intervenir dans le délai de 10 jours et être qualifié d'appel principal. En revanche, si une relaxe est intervenue, l'appel de la partie civile ne sera recevable que s'il y a eu appel du Ministère public, l'administration n'ayant pas qualité pour agir seule dans cette hypothèse. Ainsi, l'Administration fiscale ne peut obtenir le prononcé des mesures à caractère pénal que constitue la solidarité avec le redevable légal de l'impôt fraudé, que si les prévenus font l'objet d'une condamnation pénale et qu'il s'en déduit qu'en présence d'une décision de relaxe, n'ayant pas donné lieu à recours du ministère public, elle est sans qualité pour relever appel ou se pourvoir en cassation.

443. Or, sur la faculté dont dispose l'Administration fiscale pour faire appel des seuls intérêts civils à savoir sur le fait que le prévenu, condamné pour fraude fiscale, n'ait pas été également condamné à la solidarité, la Cour de cassation affirmait récemment qu'« il résulte de l'arrêt attaqué que X est poursuivi du chef de fraude fiscale pour avoir soustrait partiellement la société dont il est le dirigeant au paiement de l'impôt sur les sociétés et de la TVA ; qu'après l'avoir reconnu coupable de cette infraction, les juges du second degré ont déclaré irrecevable la demande de l'Administration fiscale tendant à ce que le prévenu soit tenu, solidairement avec la société, au paiement de l'impôt dû, motif pris de ce que la condamnation pénale n'était pas définitive [...] la Cour d'appel a méconnu le texte susvisé¹⁰⁸⁴ ». Cette décision marque donc un revirement entamé en 2013¹⁰⁸⁵ et entérinant la « fin des incertitudes autour de la peine de la solidarité : l'Administration fiscale, partie civile, est recevable devant la juridiction du second degré, y compris sur son seul appel, à demander que soit prononcée la solidarité du condamné

1084 Cass. crim., 25 juin 2014, n°13-82522

1085 Cass. crim., 11 décembre 2013, n°13-80048

avec le redevable légal des impôts éludés¹⁰⁸⁶ ». Dès lors, la solidarité est ici vue comme une peine pour pouvoir justifier que « l'Administration fiscale, partie civile, est recevable devant la juridiction du second degré, y compris sur son seul appel, à demander que soit prononcée la solidarité du condamné avec le redevable légal des impôts éludés¹⁰⁸⁷ ». Cependant, quel sens donner à cette possibilité alors que le juge répressif est souverain à prononcer la solidarité sans avoir à en motiver le prononcé ou son défaut ?

§ 3. L'AMENDE COMME NOUVELLE FORME DE SOLIDARITE ?

444. En l'espace de deux ans, la peine d'emprisonnement relatif au délit de fraude fiscale s'est trouvée augmentée passant de 5 à 7 ans selon que l'auteur soit visé par l'une des circonstances aggravantes ou pas. Le fait marquant consiste à la fois dans l'étendue des circonstances aggravantes lesquelles, comme nous l'avons souligné précédemment, ont tout lieu d'intéresser le dirigeant de société et l'inflation de la peine pécuniaire dont le montant a été multiplié par 26 soit de 75 000 € (jusqu'au 15 mars 2012) à 2 000 000 € actuellement. Ce montant est supérieur à la moyenne des enjeux financiers dans les affaires pour lesquelles l'Administration fiscale poursuit l'auteur de la fraude.

445. L'entrée en vigueur d'un nouvel arsenal juridique¹⁰⁸⁸, renforcé depuis quelques années¹⁰⁸⁹, marque un virage dans la répression de la fraude fiscale par l'administration. Dans une circulaire¹⁰⁹⁰ commune au Ministère des Finances et des comptes publics et au Ministère de la Justice sous la direction réciproque de la Direction générale des finances publiques et de la Direction des affaires criminelles et des grâces, il est souligné que

1086 SALOMON R., Droit pénal fiscal , Droit fiscal, n°4 23 janvier 2014, 86

1087 Cass. crim., 22 janvier 2014, n°13-80881 et n°13-80998

1088 L. org. n° 2013-906, 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique ; L. org. n° 2013-1115, 6 décembre 2013 relative au Procureur de la République financier ; L. n° 2013-1117, 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ; La pénalisation du droit fiscal. Compte rendu de la conférence de l'IACF du 18 avril 2013, RJF 25/13

1089 GUTMANN D., La lutte contre la fraude fiscale, Cah. dr. entr. 2011, n°2, dossier 7

1090 Publiée le 6 décembre 2013 sur <http://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/circulaire-lutte-contre-fraude-fiscale.pdf>

si « dans la plupart des cas, l'application des pénalités fiscales¹⁰⁹¹ suffit à sanctionner, par une réparation pécuniaire appropriée, les manquements aux obligations prescrites par le Code général des impôts », il reste que pour « certaines situations, les poursuites correctionnelles¹⁰⁹² constituent le seul moyen adapté au préjudice financier, mais aussi moral commis au détriment de la collectivité ainsi qu'en témoignent certaines affaires récentes ». Nous retiendrons avant tout, dans le cadre de notre propos, le lien désormais avéré entre la fraude, le passif fiscal sous-jacent et le préjudice financier que les nouvelles dispositions ont désormais vocation à couvrir.

446. Cette innovation ne serait pas efficace si elle ne concernait pas également la taxe sur la valeur ajoutée. Il est démontré que les infractions les plus graves, s'agissant de taxe sur la valeur ajoutée, n'étaient pas poursuivies obligatoirement pour fraude fiscale (CGI, art. 1741 et 1743), mais pour escroquerie (C. Pén., art. 313-1), excluant *de facto*, la faculté pour son auteur d'être condamné à la solidarité avec le redevable légal (CGI, art. 1745) mais ouvrant la faculté pour l'administration d'obtenir des dommages et intérêts. À ce titre, il a été jugé que si la juridiction répressive est appelée à se prononcer et éventuellement à condamner du chef du délit de fraude fiscale, tel que prévu et réprimé par les articles 1741 à 1745 du CGI, elle n'est pas appelée à assurer la réparation du préjudice causé au Trésor public, à déterminer le montant de l'impôt éludé et fraudé, des majorations y afférentes¹⁰⁹³. Désormais, « la DGFIP peut être amenée à déposer plainte ou à se constituer partie civile, au nom de l'État français, dans les affaires où le préjudice de nature fiscale a été révélé, y compris les affaires pour lesquelles elle n'est pas à l'initiative de poursuites. Il pourra s'agir notamment d'affaires d'escroquerie à la TVA, de conception et commercialisation de logiciels de caisse permissifs ou relatives à du blanchiment de fraude fiscale. » Dès lors que la TVA est au cœur d'une des circonstances aggravantes visées par le nouvel article 1741 du Code général des impôts,

1091 v. aussi : THEVENET B., Validation du système français des pénalités fiscales par la Cour européenne des droits de l'Homme, note sous CEDH, 7 juin 2012, n°4837/06, Lexbase hebdo, n°494, 19 juillet 2012

1092 v. aussi : JEANDIDIER W., Les sanctions pénales en matière fiscale, RJF 3/07

1093 Cass. crim., 21 août 2013, n°13-83.838

l'Administration fiscale se garde la faculté de poursuivre son auteur non pas exclusivement pour escroquerie, mais également pour fraude fiscale avec les peines que l'on connaît : certes la solidarité de l'article 1745 du CGI, mais surtout désormais l'amende qui ne peut excéder 2 000 000 €.

447. Néanmoins, comme un auteur¹⁰⁹⁴ nous y invite, on peut poser l'hypothèse que « lorsqu'une pénalité n'est pas proportionnée à l'impôt éludé, mais constitue un pourcentage d'une somme à déclarer qui ne reflète pas nécessairement un revenu effectivement réalisé [alors] la solution la plus adaptée, dans ce contexte, consisterait à affirmer clairement – ce que ne fait pas le Conseil d'État à ce jour – que les pénalités proportionnelles doivent pouvoir être modulées par le juge lorsqu'elles présentent un caractère disproportionné ». La question du recouvrement¹⁰⁹⁵ reste entière ce qui distingue l'amende de la solidarité¹⁰⁹⁶. En cela, la circulaire¹⁰⁹⁷ souligne opportunément que « la solidarité, lorsqu'elle est prononcée, permet de renforcer l'aspect dissuasif des sanctions pénales et donc l'exemplarité de cette action, en sanctionnant financièrement l'ensemble des personnes physiques, qui, sous couvert d'une personne morale, ont en fait réalisé l'infraction. Par ailleurs, elle étend le champ du recouvrement en donnant au Trésor public un ou plusieurs débiteurs supplémentaires à la créance originelle. » Nul doute que le principal intérêt du prononcé de la solidarité consiste à améliorer les perspectives de recouvrement de l'Administration fiscale.

448. Mais tout opportunément, il est rappelé que la solidarité de l'article 1745 du CGI n'est pas automatique comme celle prévue à l'article L. 267 du LPF. Il s'agit de textes de solidarité fiscale par décision du juge contrairement aux textes de solidarité fiscale par détermination de la loi. Et outre l'étendue de leur objet qui les distingue, les seconds nécessitent l'accord du juge compétent ce qui occupera la suite de notre propos.

1094 v. aussi. GUTMANN D., La « pénalisation » du droit fiscal : mythe ou réalité ? RJF 4/11

1095 LEFEUVRE A., De la sécurité juridique en matière de recouvrement de l'impôt, RJF 36/03

1096 v. aussi CAMOUS E. et COTELLE G., La mise en état patrimoniale des affaires pénales, Dr. pén. juin 2013, ét. 12 ; DUPRE M., La patrimonialisation de l'amende et de la pénalité fiscale, Dr. & patr.

1097 Ibid.

449. Bien que la solidarité patrimoniale du dirigeant sollicite l'intervention des juges à tous les stades : assignation, prononcé (LPF, art. L.267), condamnation (CGI, art. 1745), mesures conservatoires..., la solidarité fait désormais l'unanimité quand à sa nature. Il ne s'agit ni d'une peine ni d'une mesure pénale mais bien d'une sanction civile ce qui s'explique par sa nature évidemment... civile. La solidarité, lorsqu'elle est prononcée, permet de renforcer l'aspect dissuasif des sanctions pénales et donc l'exemplarité de cette action, en sanctionnant financièrement l'ensemble des personnes physiques, qui, sous couvert d'une personne morale, ont en fait réalisé l'infraction. Par ailleurs, elle étend le champ du recouvrement en donnant au Trésor public un ou plusieurs débiteurs supplémentaires à la créance originelle.

450. La solidarité prononcée par le juge, qu'il soit civil (LPF, art. L. 267) ou pénal (CGI, art. 1745), à l'encontre du dirigeant quant au passif fiscal de la personne morale qu'il dirige, n'a pourtant qu'une vocation : offrir au créancier, c'est-à-dire l'Administration fiscale, un codébiteur auprès duquel pourront être mises en œuvre toutes les mesures de recouvrement dont dispose le comptable et non de sanctionner ce dernier.

451. Cette solidarité est suspendue à la décision du juge qui fonde sa décision conformément aux textes lesquels fixent sans le dire une responsabilité du dirigeant et non une solidarité de droit. La doctrine administrative est quant à elle moins sourcilleuse quant à la terminologie usitée puisqu'elle mêle à la fois solidarité et responsabilité en consacrant l'expression de « responsabilité pécuniaire » pour désigner ce que l'on nomme ici la solidarité patrimoniale du dirigeant au passif fiscal de la société.

452. Les dispositions fiscales sont traversées par le mécanisme de solidarité avec une distinction principale selon que la solidarité soit prévue par disposition expresse ou bien par décision du juge.

453. La solidarité patrimoniale du dirigeant est assise sur le principe de responsabilité (laquelle devient alors pécuniaire) c'est-à-dire par démonstration d'un lien causal entre le fait du dirigeant et le dommage subi par l'administration que ce soit à l'occasion de manquements graves et répétés ou consécutivement à une fraude. La solidarité se travestit en sanction et non plus comme le mécanisme juridique qui la définit aux articles 1197 et 1200 du code civil, lequel n'a pas changé depuis sa rédaction originale alors rédigée au chapitre III dédié aux « manières d'acquérir la propriété », « il y a solidarité de la part des débiteurs lorsqu'ils sont obligés à une même chose de manière que chacun puisse être contraint pour la totalité et que le paiement fait par un seul libère les autres envers le créancier ».

454. Pour autant, on relève à nouveau que « la solidarité ne se présume point ; il faut qu'elle soit expressément stipulée. Cette règle ne cesse que dans les cas où la solidarité a lieu de plein droit, en vertu d'une disposition de la loi ». Et en la matière s'agissant de la solidarité patrimoniale du dirigeant au passif fiscal, le législateur a, jusqu'à présent, fait le choix jamais contrarié, de confier au juge la décision de la sanction-solidarité.

Or, l'article 1382 du code civil est resté inchangé depuis 1804 : « tout fait quelconque de l'homme qui cause à autrui un dommage oblige celui par la faute duquel il est arrivé à le réparer ». Le lien causal est direct. Et la solidarité sert de pont entre faute et sanction du fait de la responsabilité.

455. Dès lors, on érige la solidarité patrimoniale au passif fiscal comme sanction d'un délit ou quasi-délit. En résumé, la solidarité manifeste de la responsabilité civile imposée au dirigeant du fait de sa qualité d'une part et de ses agissements d'autre part. La solidarité intervient alors comme sanction mais certainement pas au sens de certaines

pénalités fiscales puisqu'on ne peut pas critiquer la solidarité comme une mesure répressive mais bien, *a maxima*, comme une mesure de réparation.

456. A notre sens, on peut imaginer que la solidarité patrimoniale du dirigeant au passif fiscal prenne la forme d'une sanction administrative avec pour objet de mettre à la charge du dirigeant l'obligation de solidarité au paiement du passif fiscal et ce dans des conditions qui s'intègrent aux procédures fiscales notamment en combinant la solidarité à l'infliction de la majoration pour manquement délibéré de l'article 1729 du CGI (pénalité fiscale). C'est dans ce sens qu'il faut apprécier le terme de sanction : la solidarité n'est pas une sanction en soi, elle peut par contre accompagner une sanction dont l'infliction déterminera le fait générateur de l'obligation solidaire. Dans une décision du 28 juillet 1989 (Cons. Const., n°89-260 DC), le Conseil constitutionnel a admis d'ailleurs « qu'aucun principe ou valeur constitutionnelle ne fait obstacle à ce qu'une autorité administrative, agissant dans le cadre de prérogatives de puissance publique, puisse exercer un pouvoir de sanction » à condition « d'une part, que la sanction susceptible d'être infligée soit exclusive de tout privation de liberté et, d'autre part, que l'exercice du pouvoir de sanction soit assorti par la loi de mesures destinées à sauvegarder les droits et libertés constitutionnellement garantis ». Les droits du dirigeant, nous le verrons plus loin, existent et ne nécessitent pas, à notre sens, d'évoluer en vue d'inscrire la solidarité-sanction administrative dans une procédure contradictoire. Enfin, on ose à nouveau souligner que la solidarité n'a pas sa place entre les mains du juge pénal et que la position que nous défendons libère chaque partie : le juge n'est plus mêlé aux « affaires du fisc », l'Administration fiscale n'a plus à espérer que ce pourquoi elle a porté plainte : réparer le préjudice subi par la société en sanctionnant personnellement le dirigeant (et si cela doit être pécunier alors par la voie des amendes exclusivement) et enfin le dirigeant dont les recours en qualité de coobligé ne sera plus contraint pas la procédure pénale.

457. La question de la solidarité du dirigeant de société, qui plus est lorsqu'il s'agit de le rendre coobligé au passif fiscal de sa société, suscite craintes, angoisses et levées de bouclier. Est-ce une gageure à la distinction des patrimoines que de lier par une obligation solidaire le dirigeant à la société qu'il dirige ? Nous nous sommes essayés à répondre par la négative. La notion de solidarité s'édifie, quelle que soit sa forme, sur le principe d'une communauté d'intérêt entre les coobligés qu'il s'agisse de la solidarité qui lie chaque citoyen à l'obligation de contribuer à la charge publique ou, comme ici, entre le dirigeant et la société qu'il dirige. Le mécanisme de représentation complète d'ailleurs bien l'obligation solidaire que le législateur a fixé au travers des articles L. 267 du LPF et 1745 du CGI. Le pouvoir de représentation qui revient à l'organe de direction de la société tient une place particulière puisque sans lui la personne morale qu'est la société (ou le groupement doué de la personnalité morale) ne serait pas viable faute de pouvoir user des prérogatives dont la loi l'a pourvu (disposer d'un patrimoine, ester en justice, ...). La communauté d'intérêt qui unit le dirigeant-représentant à la société-représentée est donc bien fondée. Il n'y a pas lieu de remettre en cause l'existence même d'une obligation solidaire du dirigeant vis-à-vis de la personne morale dirigée. Au contraire, compte tenu de l'intérêt commun partagé par le dirigeant et la personne morale du fait notamment du pouvoir (voire du devoir) de représentation du dirigeant, l'existence d'une obligation solidaire est fondée. Il reste toutefois à en apprécier le cadre.

458. L'action en solidarité du dirigeant au passif fiscal s'inscrit actuellement et de manière distincte dans les dispositions des articles L. 267 du LPF et 1745 du CGI. Selon qu'elle soit recherchée sur la base de l'un ou l'autre texte, le juge est souverain pour prononcer la solidarité du dirigeant au passif fiscal. Mais pas n'importe quel juge. Le juge de la responsabilité pour le premier ou le juge répressif pour le second. Cette distinction inscrit l'action en solidarité dans un cadre procédural distinct. Ce cadre

juridique est tout d'abord contraint par le temps et les règles de prescription soit de l'action en recouvrement du comptable public chargé du recouvrement soit de l'action pénale et particulièrement des poursuites pour fraude fiscale. On a vu alors que dans les deux cas, l'action en solidarité, est traitée comme une mesure de recouvrement alors qu'il s'agit, comme nous l'avons démontré, d'une voie nouvelle au recouvrement du passif fiscal en désignant aux côtés du redevable initial (la personne morale débitrice) un coobligé en la personne d'un dirigeant. Nous défendons alors une solidarité du dirigeant précoce et en tout cas en amont de l'action en recouvrement de l'Administration fiscale car encore une fois il y a un temps pour tout et notamment lorsqu'il s'agit de distinguer, comme il est fait aujourd'hui, la procédure fiscale tendant à déterminer le montant de l'impôt et la procédure tendant à recouvrer l'impôt. La seconde succédant à la première. Or, l'actuelle temporalité de l'action en solidarité place l'action en solidarité au cours de l'action en recouvrement alors que la solidarité n'est pas une mesure de recouvrement mais ouvre une voie supplémentaire à l'Administration fiscale. Dès lors, il y a lieu comme nous le pensons d'ouvrir la faculté de désigner le dirigeant solidaire au passif fiscal dès la phase de détermination de l'impôt.

459. La diversité des procédures mérite également une attention particulière. Nous avons souligné l'indépendance des procédures selon que l'action en solidarité du dirigeant soit fondée sur les dispositions de l'article L. 267 du LPF ou 1745 du CGI. Nous sommes arrivés à la proposition d'une dépénalisation de la solidarité avant d'aller plus loin dans notre propos quant à l'aménagement des modalités de l'action en solidarité menée par l'Administration fiscale à l'encontre du dirigeant. Effectivement, les deux textes ont pour un même objectif d'employer la solidarité du dirigeant pour lutter contre la fraude fiscale et les manquements délibérés. Or, manifestement le juge répressif n'utilise pas de la solidarité comme une sanction et se désintéresse, car ce n'est pas son rôle, des modalités de recouvrement du passif fiscal fraudé.

TITRE 2

POUR UNE SOLIDARITE PRECOCE DANS LE RESPECT DES DROITS DU CONTRIBUABLE

460. Quand bien même la solidarité fondée sur les dispositions de l'article L.267 du Livre des procédures fiscales et celles prévues par l'article 1745 du Code général des impôts n'ont ni la même cause, ni le même demandeur, ni le même objet, l'objectif reste le même : assurer au comptable les moyens de recouvrer le passif fiscal. La volonté du législateur contemporain quant à accroître la lutte contre la fraude fiscale interpelle sur la place réservée au mécanisme de la solidarité. L'émergence d'une procédure unique entre les mains de l'administration, mais sous le contrôle du juge de l'impôt, souligne les écueils d'une solidarité prononcée par le juge pénal alors que la vocation de la solidarité est, actuellement comme pour l'avenir, le recouvrement du passif fiscal et non pas l'infliction d'une peine au dirigeant même si cette solidarité venait à prendre les attributs d'une sanction administrative. L'objectif de clarification qui anime nécessairement le contenu d'une réforme de la solidarité du dirigeant au passif fiscal doit préserver les droits du contribuable et en l'occurrence ceux du dirigeant dont la solidarité est recherchée. Ces droits existent et gagneraient en efficacité dès lors qu'ils s'inscriraient dans une procédure administrative unique sans nécessairement créer de droits nouveaux pour le dirigeant.

461. Ce qui importe ici c'est de rappeler que l'Administration fiscale dispose d'un arsenal complet pour garantir le recouvrement du passif fiscal. Ce que l'on nomme par mesures de recouvrement englobe l'ensemble des moyens juridiques entre les mains du comptable chargé du recouvrement pour recouvrer les sommes dues auprès de ses redevables. Réformer la solidarité du dirigeant ne signifie pas de bouleverser cette situation. Par contre, il est opportun d'en rappeler le contenu et d'imaginer alors une procédure encadrant la solidarité avec pour objectif d'offrir à l'administration les moyens de faciliter son action en recouvrement auprès d'un dirigeant indélicat (nous verrons plus loin les conditions de mise en oeuvre de cette solidarité). Dans ce sens, il y a lieu de

rappeler que la solidarité n'est pas une fin en soi et qu'elle ne doit plus l'être car si le dirigeant doit être inquiété autant qu'il le soit concomitamment avec la société.

462. Ouvrir à l'administration la possibilité de mettre en œuvre les mesures dont elle dispose auprès du dirigeant suppose donc que celui-ci soit solidaire avant l'ouverture de l'action en recouvrement de l'Administration fiscale. Cette évolution peut paraître périlleuse pour le respect des droits du dirigeant. Mais en réalité il n'en est pas ainsi car cette évolution contraste avec la situation actuelle où le dirigeant se voit désigner solidaire d'un passif dont seule la société aura été intéressée à contester son principe comme son recouvrement. Il est donc temps de mettre fin à un état qui contrarie le bon sens pour lui préférer une solidarité certes plus précoce mais qui permettrait au dirigeant de se défendre (chapitre 1). Et les moyens existants sont efficaces et le seront bien évidemment d'autant plus qu'ils pourront être employés le plus tôt possible dans la procédure dès lors que l'administration aurait les moyens de disposer d'un titre à l'encontre du dirigeant devenu solidaire.

463. Le mécanisme de solidarité n'est pas nouveau en droit fiscal. Et le sujet soulève des débats entre l'Administration fiscale et le juge. Régulièrement des décisions illustrent l'importance que revêt la solidarité dans la procédure d'assiette initiée par l'Administration fiscale quelle que soit la forme de la procédure. Cette évolution marque également l'ambiguïté entretenue par le fisc à considérer la solidarité comme une mesure de recouvrement ce qu'elle n'est pas. Or, la solidarité doit être contemporaine à la procédure d'assiette. Il appartient évidemment au législateur d'en décider ainsi. Mais si tel devenait le cas comme nous nous essayons d'en démontrer les avancées, la mise en œuvre d'une solidarité sanction administrative c'est-à-dire sans le concours du juge (sauf pour en dénoncer le fondement ce dont nous discuterons dans la seconde partie) aurait l'avantage –pour le dirigeant- de contraindre l'Administration fiscale à satisfaire au devoir de loyauté des débats (chapitre 2) et permettre au dirigeant de bénéficier du principe du contradictoire pour discuter sa solidarité .

464. La contrepartie des prérogatives réservées à l'administration en vue d'assurer sa mission de recouvrement des créances fiscales trouvent son équilibre avec les droits et recours dont dispose le dirigeant à commencer par la demande préjudicielle qui se traduit idéalement par un sursis à statuer (section 1) lequel ne se confond pas avec le sursis de paiement dont peut user le dirigeant au nom et pour le compte de la société redevable (section 2).

465. Mais une fois la solidarité prononcée, le dirigeant n'est pas démuné (section 3) qu'il ait été condamné ou pas. Enfin, le mirage actuel de l'action récursoire du dirigeant dont la solidarité est prononcée par le juge pénal doit finir de nous convaincre quant à ses limites (section 4).

SECTION 1

LE SURSIS A STATUER

§ 1. LA DEMANDE DE RENVOI PREJUDICIEL

466. Conformément à la doctrine administrative¹⁰⁹⁸, dès son assignation¹⁰⁹⁹ sur le fondement de l'article L. 267 du LPF, le dirigeant poursuivi peut opposer, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ou sont communes à tous les codébiteurs¹¹⁰⁰. Ainsi, dès son assignation en première instance¹¹⁰¹, le dirigeant dispose de la faculté de contester les créances fiscales revendiquées par l'administration. Cette demande contentieuse relative à l'assiette peut amener (et c'est le but du contribuable) à une demande de renvoi préjudiciel soumise à l'acceptation du juge de la responsabilité lequel devra se prononcer quand bien même le

1098 BOI-REC-SOLID-10-10-30 ; Doc. adm. 12 C-2253, 30 juin 1994 et C. civ., art. 1208 : « Le codébiteur solidaire poursuivi par le créancier peut opposer toutes les exceptions qui résultent de la nature de l'obligation, et toutes celles qui lui sont personnelles, ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs. Il ne peut opposer les exceptions qui sont purement personnelles à quelques-uns des autres codébiteurs. » ; D. 28 novembre 1983, art. 1er ; BOI 12-C-20-88 : Instr. du 6 septembre 1988

1099 Sur ce point, une décision du Conseil d'état impose une condamnation préalable à l'introduction, par le dirigeant, d'une réclamation contentieuse d'assiette : v. CE, 6 juin 2007, n°280491 ; CE, 20 décembre 2013, n°362711 ; DOUAY M., Dirigeants assignés et non encore condamnés au paiement solidaire des impôts dus par la société (LPF, art. L.267) : intérêt à agir pour contester ces impositions (non), RJF 12/2014, comm. 234

1100 Cass. com., 11 mars 2003, n° 00-15.604 : la Cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que « la personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale peut opposer à l'Administration fiscale, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs, et que M. X... était par conséquent recevable à faire apprécier, fût-ce par renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, l'existence et le montant de la dette pouvant lui être rendue opposable »

1101 Cass. com., 25 avril 2006, n° 03-20.709 : « lorsqu'une dette fiscale est contestée par le dirigeant, dont la responsabilité solidaire au paiement de celle-ci est recherchée, le juge doit retenir l'existence d'une question préjudicielle, ordonner le sursis à statuer et le renvoi de cette question devant le juge de l'impôt » ; Cass. com., 11 mars 2003, n° 00-15.604 : « la personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale peut opposer à l'Administration fiscale, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs, et que M. X... était par conséquent recevable à faire apprécier, fût-ce par renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, l'existence et le montant de la dette pouvant lui être rendue opposable »

caractère sérieux de la demande ferait défaut¹¹⁰² laquelle doit être relevée par le juge¹¹⁰³. Dès lors, le juge n'est tenu de surseoir à statuer qu'en présence d'une question sérieuse¹¹⁰⁴ et dont le résultat est susceptible de modifier le litige¹¹⁰⁵.

1102 Cass. 1ère civ., 19 septembre 2007, n°06-16.494 ; Cass. com., 25 avril 2001, n°98-12.244 ; Cass. com., 20 mai 2003, n°831 ; Cass. com., 7 juillet 2009, n°08-17.812 ; Cass. com., 26 juin 2007, n°06-15.867 ; Cass. 2e civ., 14 septembre 2006, n°05-13.134 ; Cass. 1ere civ., 20 septembre 2006, n°05-11.395 ; sur l'irrecevabilité de la question préjudicielle : v. CE, 4e et 1ere ch. 19 juin 1981, n°20855 ; CE, 9e et 10 ss-sect., 10 novembre 2000, n°204805.

1103 Cass. com., 10 mai 1994, n°92-20.097 : la Cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors qu'elle n'a pas relevé que « l'absence de caractère sérieux de l'exception d'irrégularité ainsi soulevée » relative à "l'irrégularité de la procédure d'imposition suivie à l'encontre de la société en matière de taxe sur la valeur ajoutée et de taxes annexes" ; Cass. com., 25 avril 2001, n°98-12244 : « Attendu qu'un dirigeant social, poursuivi en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale, est recevable à faire examiner, fût-ce par renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, si l'irrégularité qu'il invoque, lorsqu'elle est de nature à influencer sur la responsabilité solidaire qui lui est imputée, est fondée ; Attendu que pour accueillir la demande du receveur principal des impôts, sans surseoir à statuer comme le demandait M. Di X..., lequel contestait la régularité de la procédure de taxation d'office de la société, l'arrêt retient que celui-ci ne justifie pas des réclamations qu'il aurait présentées dans les conditions prévues au Livre des procédures fiscales ; Attendu qu'en statuant ainsi, sans relever l'absence de caractère sérieux de l'exception d'irrégularité soulevée, la Cour d'appel a violé le texte susvisé » ; Cass. com., 12 mai 2004, n°00-19.681 : « la demande de dégrèvement présentée par la société Sidhes au titre de l'impôt sur les sociétés pour l'année 1991 avait été admise partiellement par l'Administration des impôts aux termes d'une décision régulièrement notifiée le 11 février 1997 qui n'avait pas été contestée devant le tribunal administratif de Pau et, de l'autre, que, par le mémoire en défense déposé le 13 mars 1997 auprès de cette dernière juridiction, l'Administration avait consenti à M. Y... un dégrèvement de l'impôt sur le revenu, au titre de l'année 1991, et non de l'impôt sur les sociétés de la société Sidhes, la Cour d'appel, qui a ainsi fait ressortir que l'action engagée par M. Y... devant le tribunal administratif de Pau portait sur une autre imposition que celle faisant l'objet de l'action dont elle était saisie et qui n'était dès lors pas tenue de procéder à la recherche inopérante invoquée par le moyen » ; Cass. com., 7 juillet 2009, n°08-17.812 : « l'arrêt retient que la demande de sursis à statuer ne peut prospérer que dans la mesure où la réclamation contentieuse [...] présente un caractère sérieux »

1104 Il appartient au demandeur de le démontrer : v. Cass. civ., 14 septembre 2006, n°05-13.134

1105 Cass. com., 16 novembre 2004, n° 03-12.160 : « la Cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que "la personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale peut opposer à l'Administration des impôts, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation, ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs", que "M. X... était recevable à faire juger, fût-ce par renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, si l'exception invoquée, qui était de nature à influencer sur la responsabilité solidaire qui lui était imputée, était fondée »

467. Certes, le juge civil n'est pas compétent s'agissant de la détermination de l'assiette d'imposition, par contre il est compétent pour « connaître du moyen de défense tiré par le dirigeant d'une personne morale, poursuivie comme débiteur solidaire de la dette fiscale de celle-ci, de l'irrégularité de la procédure d'imposition engagée contre la personne morale, alors qu'il est recevable à faire examiner, fût-ce par renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, si cette irrégularité est de nature à influencer sur sa responsabilité solidaire¹¹⁰⁶ ». L'Administration fiscale aura alors à démontrer le caractère dilatoire de la demande afin qu'elle soit irrecevable. Le dirigeant est susceptible de contester les bases légales comme la régularité¹¹⁰⁷ des impositions et des pénalités mises à la charge de la société, de la personne morale ou du groupement qu'il dirige.

468. En pratique, quelle que soit la situation, la question préjudicielle est devenue au fil du temps une arme redoutable entre les mains des défendeurs. Ainsi, le refus de surseoir à statuer est sanctionné depuis longtemps¹¹⁰⁸. De plus, au gré de plusieurs décisions de la haute cour, le juge semble désormais contraint à surseoir à statuer toutes les fois où lui est opposée la contestation soit du bien-fondé soit de la régularité des impositions quand bien même il ne lui est pas demandé explicitement de surseoir à statuer¹¹⁰⁹. Néanmoins, la haute cour donne encore raison à la Cour d'appel qui a rendu

1106 Cass. com., 17 décembre 1991, n° 90-12.653, Bull. 1991 IV n° 392 p. 272 ; Cass. com., 15 juin 1993, 90-19.691 ; Cass. com., 12 juillet 1993, 91-15.168 ;

1107 LPF, art. L. 190 et R. 196-1

1108 Cass. com., 12 janvier 1993, n° 90-21.202 : la Cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle n'a pas recherché « sauf à renvoyer les parties à faire trancher par la juridiction administrative compétente la question préjudicielle dont dépendait la solution du litige et, en ce cas, à surseoir à statuer, si l'exonération invoquée, qui était de nature à influencer sur la responsabilité solidaire imputée à M. D..., était fondée » ; Cass. com., 4 mai 1993, n° 91-13.123

1109 Cass. com., 26 avril 1994, n°92-10.738 : « qu'en statuant ainsi, alors que, M. X... était recevable à faire juger, sauf à renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, si l'irrégularité invoquée qui était de nature à influencer sur la responsabilité solidaire qui lui était imputée, était fondée, la Cour d'appel a violé le texte susvisé » ; Cass. com., 9 avril 1996, n°94-15.515 ; Cass. com., 10 décembre 1996, n° 95-10.303 ; Cass. com., n° 03-20.709 : « la Cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que "lorsqu'une dette fiscale est contestée par le dirigeant, dont la responsabilité solidaire au paiement de celle-ci est recherchée, le juge doit retenir l'existence d'une question préjudicielle, ordonner le sursis à statuer et le renvoi de cette question devant le juge de l'impôt". au cas d'espèce, le dirigeant contestait une part des sommes réclamées au

une décision favorable à l'Administration fiscale dès lors que le dirigeant n'a pas contesté en temps utile le bien-fondé comme la régularité des impositions et pénalités¹¹¹⁰ c'est-à-dire auprès du juge du fond¹¹¹¹. Dès lors, face au temps qui passe et aux effets du sursis à statuer sur la prescription de l'exigibilité d'une imposition qui paralyse l'action du comptable chargé du recouvrement¹¹¹², l'Administration fiscale a tout intérêt à œuvrer

motif qu'elle avait été comptée deux fois » ; GREVET A., L'absence de décision de sursis à statuer sanctionnée (LPF, art. L267), note sous Cass. com., 17 janv. 2012, n° 11-10.060 : JurisData n° 2012-000628

1110 Cass. com., 6 mai 1995, n°93-15.108 : « qu'il appartenait à M. Z..., s'il entendait contester le montant de la dette fiscale de la société qu'il avait dirigée, de le faire valoir et de demander, le cas échéant, le renvoi préjudiciel sur ce point » ; Cass. com., 20 mai 2003, n°00-14.427 : « "la Cour d'appel a pu statuer comme elle a fait et a légalement justifié sa décision dès lors que l'Administration avait engagé des démarches et des contrôles propres à établir le montant des sommes exigibles et à recouvrer sa créance en temps utile, c'est-à-dire antérieurement au jugement de liquidation judiciaire " et "la Cour d'appel a rejeté les prétentions de M. X... concernant le principe et le montant des droits et pénalités dès lors que ce dernier n'avait ni saisi les juridictions de l'ordre administratif compétentes pour apprécier l'existence et le montant de la dette fiscale, ni sollicité le sursis à statuer auprès de la Cour d'appel jusqu'à ce que la juridiction administrative ait statué sur le bien fondé des impositions litigieuses »

1111 Cass. com., 26 novembre 2003, n°01-17.162 : « qu'il ne résulte ni des conclusions ni de la décision attaquée que le moyen ait été soutenu devant les juges du fond ; que le moyen est donc nouveau, et qu'étant mélangé de fait et de droit, il est irrecevable » soutenant que la CA avait refusé le sursis à statuer jusqu'à ce que le juge administratif se soit prononcé sur le bien fondé des impositions en litige, dès lors le sursis à statuer s'introduit auprès des juges du fond

1112 Cass. com., 31 octobre 2006, n° 04-15.497 : Bull. 2006 IV n° 211 p. 233 : « 1° Le prononcé d'un sursis à statuer sur le bien-fondé de l'action ouverte au comptable public en application des dispositions de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales à l'encontre de l'ancien dirigeant d'une société afin de permettre à ce dernier de faire trancher une question préjudicielle est sans incidence sur l'exigibilité de l'impôt dû par la société. 2° Le sursis à statuer prononcé sur le bien-fondé de l'action engagée contre le dirigeant, qui suspend cette action, est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société. 3° La responsabilité solidaire des dirigeants n'étant pas de droit mais devant être prononcée par le juge, l'interruption de la prescription de l'action ouverte à leur encontre en vue du prononcé de cette solidarité est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société. ; la Cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que "la responsabilité solidaire des dirigeants n'étant pas de droit mais devant être prononcée par le juge, l'interruption de la prescription de l'action ouverte à leur encontre en vue du prononcé de celle-ci est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société" ; Cass. com., 31 octobre 2006, n° 04-15.497 : « Cassation, pour méconnaissance de l'art. L. 267 LPF de l'arrêt qui, pour infirmer un jugement en écartant la prescription d'une créance fiscale du receveur à l'encontre d'une société, retient que lorsque le juge judiciaire a ordonné un sursis à statuer sur la demande du dirigeant pour permettre à celui-ci de faire trancher une question préjudicielle tenant à l'exigibilité de l'impôt

en faveur d'une « purge » rapide des contestations relative autant au bien-fondé qu'à la régularité des impositions comme des pénalités mises à la charge du redevable légal. À l'inverse, le dirigeant dont la responsabilité est recherchée sur la base de l'article L. 267 du LPF n'a pas beaucoup d'autre alternative que de contester, dès son assignation, les

par le juge administratif, toutes les prescriptions ont été suspendues, et que cette suspension s'est poursuivie aussi longtemps que le juge de l'impôt n'a pas statué sur le principe de cette exigibilité, dès lors que tant l'instance administrative que l'arrêt du Conseil d'Etat sont opposables au dirigeant et à la société, redevable de l'impôt à titre principal, qui bénéficie de plein droit de la suspension de l'exigibilité de l'impôt, ajoute, en outre, que durant cette instance le receveur se trouvait dans l'impossibilité d'agir à l'égard du dirigeant et de la société, de sorte que celui-ci ne saurait invoquer tout à la fois l'existence d'une question préjudicielle paralysant l'action du receveur, et une prescription qui aurait couru à l'encontre du même receveur dépourvu de tout droit d'agir tant contre la société que son dirigeant, alors que le prononcé d'un sursis à statuer sur le bien-fondé de l'action du receveur à l'encontre de l'ancien dirigeant de la société afin de permettre à ce dernier de faire trancher une question préjudicielle est sans incidence sur l'exigibilité de l'impôt dû par celle-ci. 2 - Cassation, pour violation du même article du même arrêt qui, pour infirmer le jugement en écartant la prescription de la créance fiscale du receveur à l'encontre de la société, retient que lorsque le juge judiciaire a ordonné un sursis à statuer sur la demande du dirigeant pour permettre à celui-ci de faire trancher une question préjudicielle tenant à l'exigibilité de l'impôt par le juge administratif, toutes les prescriptions ont été suspendues, et que cette suspension s'est poursuivie aussi longtemps que le juge de l'impôt n'a pas statué sur le principe de cette exigibilité, alors que la suspension de l'action ouverte à l'encontre du dirigeant sur le fondement de l'art. L. 267 LPF est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société. 3 - Cassation, pour violation du même article par le même arrêt qui, pour infirmer le jugement en écartant la prescription de la créance fiscale à l'encontre de la société, retient encore que le versement par le dirigeant, au receveur, de l'intégralité du prix de vente de parcelles de terre lui appartenant, et grevées d'une inscription d'hypothèque au profit du receveur, était volontaire et devait interrompre la prescription, alors que la responsabilité solidaire des dirigeants n'étant pas de droit mais devant être prononcée par le juge, l'interruption de la prescription de l'action ouverte à leur encontre en vue du prononcé de celle-ci est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société. » ; Cass. com., 31 octobre 2006, n°04-15.720 : « "la Cour d'appel a retenu que lorsque le juge judiciaire a ordonné un sursis à statuer sur la demande du dirigeant pour permettre à celui-ci de faire trancher une question préjudicielle tenant à l'exigibilité de l'impôt par le juge administratif, toutes les prescriptions ont été suspendues, et que cette suspension s'est poursuivie aussi longtemps que le juge de l'impôt n'a pas statué sur le principe de cette exigibilité, dès lors que tant l'instance administrative que l'arrêt du Conseil d'Etat sont opposables à M. X... et à la société, redevable de l'impôt à titre principal, qui bénéficie de plein droit de la suspension de l'exigibilité de l'impôt" ET "qu'en statuant ainsi, alors que la suspension de l'action ouverte à l'encontre du dirigeant sur le fondement de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société, la Cour d'appel a violé le texte susvisé » ; Cass. com., 12 octobre 2010, n°09-71.002 : « selon l'article 377 du code de procédure civile, l'instance est suspendue par la décision qui sursoit à statuer »

impositions et pénalités dont l'Administration fiscale cherche à lui faire supporter par le biais de la solidarité¹¹¹³.

469. Le sursis à statuer, sa nature comme ses effets doivent nous faire réagir alors que nous défendons ici une réforme de la solidarité du dirigeant au passif fiscal de la société qu'il dirige. Plus tôt dans notre propos, nous avons souligné l'opportunité d'une solidarité sanction administrative. Le sursis à statuer est certes une arme redoutable entre les mains du dirigeant mais il s'agit d'un droit indispensable. Nous revendiquons une solidarité du dirigeant dès la procédure de rectification qu'elle soit contradictoire ou d'office. Dans ces cas, le sursis à statuer serait concomittant à la procédure d'assiette. Ceci souligne une cohérence avec le fait défendu que la solidarité ne soit pas une mesure de recouvrement mais bien une voie de recouvrement nouvelle. La solidarité est bien le préalable aux poursuites envers le dirigeant devenu coobligé.

§ 2 LA CONTESTATION DES DETTES FISCALES PAR LE DIRIGEANT POURSUIVI AU COURS DE LA PROCEDURE PENALE : L'IMPOSSIBLE SURSIS A STATUER

470. Contrairement à la situation du juge de la responsabilité, le fait que les poursuites pénales aient été entamées par l'Administration fiscale ne contraint pas le juge pénal à établir le bien-fondé ou la régularité des impositions et pénalités mises à la charge du redevable légal et dont le dirigeant devra répondre dès lors que sera prononcée sa solidarité¹¹¹⁴. Il n'appartient pas au juge répressif de rétablir les valeurs permettant de

1113 Cass. com., 5 juillet 1994, n° 92-20.072 : la cour casse la décision de la CA favorable au contribuable laquelle avait donné raison à ce dernier au motif que le contribuable opposée la prescription à l'action (qui est de la compétence de la juridiction administrative en matière d'impôts) alors qu'il s'agissait d'accueillir la demande de l'administration quant à prononcer la solidarité du gérant sur le fondement des dispositions de l'article L. 267 du LPF; cette décision semble a priori encourager les contribuables inquiétés à surseoir à statuer au motif de la prescription ou autres motifs comme par exemple l'exigibilité d'une taxe ou l'assujettissement du redevable à la TVA. Pour un exemple : v. Cass. com., 3 mars 2004, n° 01-12.882 ; ou en matière de droit à déduction : v. Cass. com., 17 janvier 2012, n°11-10.060

1114 Cass. crim., 3 novembre 1983 : "attendu qu'en décidant que Y serait solidairement tenu, avec la société anonyme lady L redevable légale des impôts fraudés, au paiement de ces impôts et des pénalités fiscales y afférentes, la Cour d'appel, qui s'est bornée à faire à l'espèce l'application de l'article 1745 du Code général des impôts, demandée par la partie civile, a pu

déterminer l'assiette de l'impôt dont la fixation, ainsi que celle des majorations de droits et amendes fiscales encourues relève, en matière de contributions directes, de la seule compétence de l'administration sous le contrôle des juridictions administratives désignées par le Code général des impôts¹¹¹⁵. Dès lors, le juge répressif n'est pas tenu de donner suite, de se prononcer ou même de tenir compte d'une manière ou d'une autre des contestations comme des demandes de surseoir à statuer formulées par le dirigeant¹¹¹⁶ dès lors qu'en raison de l'indépendance et de la différence d'objet des poursuites pénales pour fraude fiscale et de l'action exercée devant le juge administratif tendant à fixer l'assiette et l'étendue de l'impôt, le juge répressif n'est pas tenu de surseoir à statuer jusqu'à décision définitive de la juridiction administrative, laquelle ne peut, en outre, avoir au pénal l'autorité de la chose jugée et ne saurait s'imposer à la juridiction correctionnelle. Autrement dit, dès lors que les poursuites pénales instaurées sur les bases de l'article 1741 du Code général des impôts et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions sont, par leur nature et leur objet, différentes et indépendantes l'une de l'autre, le juge répressif saisi d'une infraction prévue et réprimée par ledit article 1741 n'a donc pas à surseoir à statuer jusqu'à ce que la juridiction administrative ait rendu sa décision¹¹¹⁷. La jurisprudence fixe le principe selon lequel une personne condamnée comme auteur d'un délit de fraude

statuer comme elle l'a fait, la détermination du redevable légal de l'impôt incombant d'ailleurs aux seules instances administratives "

1115 Cass. crim., 25 juin 1979, n° 78-92.720 : Bull. crim. n° 223 p. 607

1116 Cass. crim., 1er février 1996, n°95-83.536 : "les moyens, qui font grief à la Cour d'appel de n'avoir pas sursis à statuer jusqu'à décision éventuelle du tribunal administratif sur le bien fondé des redressements, ne sauraient être accueillis, dès lors que, le juge répressif, saisi sur le fondement des articles 1741 et suivants du Code général des impôts, n'a compétence pour statuer, ni sur les valeurs d'assiettes, ni sur l'exigibilité de l'impôt " et "pour déclarer Nourredine X... coupable de fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité, l'arrêt attaqué relève notamment que le caractère intentionnel de l'infraction ressort du fait que l'intéressé, après avoir donné son fonds en location-gérance à la SARL «Bougeries Farouk», dont il était dirigeant de fait, n'a jamais payé ni la TVA, ni l'impôt sur les sociétés" ET "la Cour d'appel énonce que le juge pénal n'étant pas juge de l'impôt, il ne lui appartient pas de se prononcer sur l'existence, le montant ou l'exigibilité de la créance fiscale" ; Cass. crim., 17 juin 2009, n° 08-86.111 ; Cass. crim., 17 juin 2009, n°08-86.111 ; Cass. crim., 16 mai 1968, n°68-90.871 : Bull. crim. n°161

1117 Cass. crim., 16 mai 1968, n° 68-90.871

fiscale ne peut contester devant le juge de l'impôt le fondement ou l'étendue de la solidarité qui lui a été assignée par le juge pénal¹¹¹⁸. Une fois condamné, le dirigeant tenu solidairement par la décision du juge pénal au paiement des dettes fiscales fraudées ne peut contester ni la portée ni le principe de cette solidarité devant le juge administratif marquant ainsi une nouvelle fois l'indépendance des procédures pénales et fiscales. Néanmoins, un auteur ne manque pas de souligner que « la Cour de cassation considère qu'il revient au juge répressif de régler lui-même la question de l'assujettissement du prévenu à la loi fiscale française et à l'impôt, y compris celle de la domiciliation fiscale¹¹¹⁹ ». Et s'agissant de la décharge en responsabilité, « la décharge à titre gracieux d'une telle responsabilité ne saurait, eu égard à son objet et aux motifs susceptibles de la justifier, être regardée comme impliquant la remise en cause du principe, juridiquement établi, de cette responsabilité¹¹²⁰ ». Dès lors, toute décision de l'administration rejetant, en tout ou partie, une demande tendant à l'obtention de l'une des mesures gracieuses prévues par l'article L. 247 du Livre des procédures fiscales peut être déférée par la voie du recours pour excès de pouvoir au juge administratif. Ainsi, le juge administratif nous enseigne que les demandes en décharge de responsabilité présentée sur le fondement de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales, par une personne condamnée en application de l'article 1745 du Code général des impôts, doit être instruite au même titre que la demande en remise gracieuse déposée par un tiers solidaire¹¹²¹. Néanmoins, la décision de l'Administration fiscale d'accorder ou non la décharge gracieuse est unilatérale et relève de son pouvoir discrétionnaire ce qui, a priori, n'a pas pour effet de libérer les autres codébiteurs solidaires sauf à les viser également contrairement aux décharges conventionnelles lesquelles, en application des dispositions de l'article 1285 du Code civil, s'étend aux obligés solidaires.

1118 CE, 30 juillet 2003, n°236702 ; CE, 29 septembre 1982, n°29839, 7e et 9e s/s ; CAA Lyon, 19 novembre 2002, n°02-1503, n°02-1505 et n°02-1992

1119 DETRAZ S., Les éléments constitutifs du délit général de fraude fiscale, Dr. & patr. 2013, n°222, p.18 et s.

1120 CE, 3 novembre 2006, n°268919

1121 CE, 13 juillet 2007, n°289164

471. Et de façon davantage aiguisée, un autre auteur¹¹²² plaide pour l'institution par la loi d'un sursis à statuer du juge pénal dès lors qu' « il y a une impérieuse nécessité à terrasser l'application du principe de séparation des procédures judiciaires et administratives faite par le juge répressif statuant sur les délits de fraude fiscale et assimilée ou sur celui d'escroquerie à la TVA. Il est en effet insupportable que des innocents puissent être condamnés lourdement alors même que non seulement « l'arme du crime » (l'élément matériel de la fraude) reste introuvable, mais surtout « le crime lui-même » (l'impôt fraudé) n'existe pas ! Il est anormal que le juge pénal refuse toute révision de sa condamnation alors qu'il connaît la décision du juge fiscal ayant débouté l'administration de ses prétentions¹¹²³. [...] Pour l'heure, je ne vois pas de meilleure solution que de transposer les effets de l'adage « le criminel tient le civil en l'état », en instaurant la primauté du droit fiscal sur le droit pénal¹¹²⁴. Ce mécanisme obligerait à un sursis au jugement pénal et non à un sursis à l'action pour fraude fiscale, de telle sorte que l'Administration des impôts serait parfaitement en droit d'engager des poursuites contre les fraudeurs et leurs éventuels complices devant la juridiction pénale, qui pourrait instruire l'affaire en attendant la décision du juge de l'impôt avant le prononcé de sa décision. »

472. Finalement, ne vaudrait-il pas mieux écarter la solidarité des compétences du juge pénal ? On sait déjà, pour l'avoir souligné précédemment, qu'il ne s'agit pas d'une peine

1122 GICQUEL E., La fraude fiscale, RJF 28/2007, comm. 725

1123 « Note 140 : V. toutefois DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B. et RACINE P.-F., Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale : Dalloz, 4e éd., 2003, p.934, estimant que la jurisprudence nouvelle issue des arrêts, cass. crim., 28 février 1994, Renard : Bull. crim. 1994, n°8 ; Dr. Fisc.1994, n°27, comm. 1346 ; RJF 1994, n°650 – Cass. crim., 23 nov. 1992, Sztergbaumpréc. – Cass. crim., 26 février 1998, Seydoux : RJF 1998, n°1013, infléchirait le principe de l'indépendance des procédures administratives et judiciaires. A mon sens [l'auteur], ces décisions ne sont pas dérogatoires puisque l'annulation de la procédure pénale est toujours limitée à la constatation d'une violation formelle des droits de la défense et ne s'étend pas au relevé des autres vices substantiels de procédure administrative fiscale qui pourtant pourraient être contrôlés par le juge répressif. »

1124 « Note 142 DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B. et RACINE P.-F., op. cit. p.943 et 944, propose que la décision du juge de l'impôt sur la constatation des faits ait autorité de chose jugée sur le juge répressif avant l'avènement de l'unification du contentieux fiscal. »

et que dès lors elle n'a pas à être motivée. Alors pourquoi confier au juge répressif, dont ce n'est a priori pas l'apanage, le rôle de désigner un payeur ? La question du sursis à statuer, impossible devant le juge pénal, serait résolue faute de fondement. Selon nous, la solidarité prononcée par le juge pénal n'est pas fondée notamment car elle n'offre aucune garantie au dirigeant qui ne peut contester son état devant le juge qui l'aura condamné à la solidarité au paiement du passif fiscal.

§ 3. INDEPENDANCE DES PROCEDURES : A NOUVEAU LA QUESTION DU SURSIS A STATUER

473. Le principe d'indépendance des procédures traduit le fait que les poursuites correctionnelles et la procédure administrative sont, par leur nature et leur objet, indépendantes l'une de l'autre, car elles n'admettent pas les mêmes modes de preuve¹¹²⁵. Ainsi, « l'indépendance des procédures comporte un triple aspect. Elle concerne d'abord les procédures menées à l'égard de personnes distinctes, par exemple la société et son dirigeant. A fortiori, l'irrégularité de la procédure d'imposition suivie à l'égard d'une société est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition suivie à l'égard de son fournisseur. L'indépendance des procédures s'applique aussi à la procédure pénale et à la procédure fiscale suivie à l'égard d'une même personne. Très souvent, en effet, des renseignements recueillis lors d'une perquisition effectuée en vertu de l'ordonnance n°45-1484 du 30 juin 1945 ont été utilisés pour fonder des redressements fiscaux. À moins qu'il ne soit établi que cette perquisition a été ordonnée à des fins exclusivement fiscales, ce qui la fait entrer dans la procédure d'imposition, les irrégularités dont elle est entachée sont sans incidence sur la procédure d'imposition. Enfin le principe d'indépendance des procédures peut être naturellement opposé à un contribuable lorsque l'irrégularité dont il se prévaut concerne à la fois une procédure pénale et un autre contribuable¹¹²⁶ ». D'ailleurs la doctrine administrative a adopté depuis longtemps ce principe¹¹²⁷. Ainsi, la juridiction administrative n'a pas au pénal

1125 Cass. Crim., 9 mai 1988 ; Cass. Crim., 25 février 1991

1126 GOULARD, L'indépendance des procédures, RJF 96 p.2 et s.

1127 Doc. adm. DGI, 13 4 2 1 5

l'autorité de la chose jugée¹¹²⁸ et ne s'impose donc pas aux juridictions correctionnelles. Dès lors, celles-ci doivent écarter toute demande de sursis à statuer¹¹²⁹ et peuvent statuer quel que soit le sens de la décision du juge fiscal. Cette situation est critiquée et plusieurs auteurs défendent une évolution fondée sur « l'idée [qui] serait d'instaurer un sursis à statuer automatique dans le cadre de la procédure pénale dans l'attente de la décision du juge de l'impôt¹¹³⁰ ». D'autant qu'un auteur rappelle opportunément que « la contestation de la créance fiscale pouvait être le fait du dirigeant poursuivi, avec la même conséquence d'une possible nécessité de sursis à statuer pour le juge appelé à statuer sur la responsabilité solidaire de ce dirigeant¹¹³¹ ». Et de souligner que « les redevables solidaires avec le contribuable du paiement de l'impôt, que ce soit en vertu d'une disposition légale ou d'une décision de justice, ont qualité pour contester le principe ou la quotité, alors même que le redevable de l'impôt s'abstiendrait de toute contestation¹¹³² ». « En définitive, il apparaît qu'il n'y a sans doute pas de solution miracle pour s'assurer d'une bonne articulation entre la jurisprudence fiscale et pénale. Néanmoins, la solution réside sans doute dans l'arrêt de la Cour de cassation du 4 novembre 2010 par lequel elle a jugé que le juge pénal pouvait sans porter atteinte au principe d'indépendance des procédures, s'appuyer sur les décisions rendues par le juge de l'impôt¹¹³³. » Néanmoins, il n'est pas inutile de tempérer cet état de droit par des situations de fait dans lesquelles il n'est pas exclu de constater qu'une décision juridictionnelle ou contentieuse concluant à un dégrèvement partiel ou total de l'affaire, objet d'une poursuite correctionnelle, peut avoir une incidence sur le suivi de la plainte par la partie civile à savoir l'Administration fiscale.

1128 Cass. Crim., 9 mai 1988

1129 Cass. Crim., 5 juillet 1976 : Bull. Cass. 1976 p.648 n°247 ; Cass. Crim., 25 février 1991, n°90-80672 ; Cass. Crim., 1er octobre 1979 : Bull. Cass. 1979 p.716 n°264

1130 MEIER E. et TORLET R., L'indépendance des procédures fiscale et pénale, ou quand un train peut en cacher un autre, RDF, n°42/2012, comm. 488

1131 ARGENTIERI L., La solidarité en matière fiscale : vers la fin de l'exorbitance du droit fiscal ?, La revue du Trésor, n°10, octobre 2006

1132 Ibid.

1133 MEIER E. et TORLET R., L'indépendance des procédures fiscale et pénale, ou quand un train peut en cacher un autre, RDF, n°42/2012, comm. 488

« L'indépendance des procédures permet à celui qui a été condamné par le juge pénal à payer les impositions dues par un tiers, à présenter à l'administration une demande gracieuse en décharge fondée sur l'article L. 247 du LPF, laquelle peut y faire droit¹¹³⁴. »

474. « Il y a une impérieuse nécessité à terrasser l'application du principe de séparation des procédures judiciaires et administratives faite par le juge répressif statuant sur les délits de fraude fiscale et assimilée ou sur celui d'escroquerie à la TVA. Il est en effet insupportable que des innocents puissent être condamnés lourdement alors même que non seulement « l'arme du crime » (l'élément matériel de la fraude) reste introuvable, mais surtout « le crime lui-même » (l'impôt fraudé) n'existe pas ! Il est anormal que le juge pénal refuse toute révision de sa condamnation alors qu'il connaît la décision du juge fiscal ayant débouté l'administration de ses prétentions. De surcroît, notre démocratie est contrariée puisque seuls les comptables publics poursuivis pour détournement de deniers publics bénéficient de la tempérance du juge pénal, qui admet à leur profit de surseoir à statuer jusqu'à la décision de la Cour des comptes.

Pour l'heure, je ne vois pas de meilleure solution que de transposer les effets de l'adage « le criminel tient le civil en l'état », en instaurant la primauté du droit fiscal sur le droit pénal. Ce mécanisme obligerait à un sursis au jugement pénal et non à un sursis à l'action pour fraude fiscale, de telle sorte que l'Administration des impôts serait parfaitement en droit d'engager des poursuites contre les fraudeurs et leurs éventuels complices devant la juridiction pénale, qui pourrait instruire l'affaire en attendant la décision du juge de l'impôt avant le prononcé de sa décision. » Ainsi, le LPF pourrait prévoir qu'« il est sursis au jugement de l'action pour fraude fiscale exercée devant la juridiction pénale tant qu'il n'a pas été prononcé définitivement sur l'action fiscale lorsque celle-ci a été mise en mouvement ». Une telle disposition imposerait donc au juge pénal saisi régulièrement de poursuites pour fraude fiscale fondée sur un fait qui donne lieu également à une action fiscale d'attendre le dénouement de cette action fiscale avant de rendre lui-même son jugement. Dans ces conditions, la suppression de la

1134 GICQUEL E., La fraude fiscale, Droit fiscal n°28/2007, n°725

Commission des Infractions Fiscales ne manquerait pas d'être justifiée puisque la fraude fiscale ne pourrait se concevoir sans que le prévenu ait été condamné à supporter des suppléments d'impositions ou des restitutions de remboursement d'impositions indues accompagnés, le cas échéant, des sanctions administratives fiscales applicables.

Alors, la cohérence de notre droit fiscal évitera qu'un fraudeur fiscal aux yeux du juge pénal n'ait pas été préalablement sanctionné par des pénalités pour manœuvres frauduleuses par le juge de l'impôt et qu'un autre dédouané de toute intention frauduleuse ait été désigné par le juge de l'impôt comme coupable d'abus fiscal ou de fraudes à la loi fiscale¹¹³⁵. L'arrêt de la Cour de cassation¹¹³⁶ mérite l'attention. Il indique que le juge pénal est libre de prendre en considération l'état de la jurisprudence fiscale pour statuer sur l'existence de la fraude fiscale. Il dévoile ainsi la véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale. [...] Le juge pénal peut ainsi sanctionner une fraude sans attendre que le juge de l'impôt se soit prononcé sur le bien-fondé des impositions. Il n'a pas à tenir compte d'une décision antérieure du juge de l'impôt, laquelle n'a pas l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge pénal. « L'autorité de la chose jugée au pénal ne s'attache qu'aux seules constatations de fait opérées par le juge répressif et qui constitue nécessairement le support du dispositif de sa décision. Ainsi un jugement définitif de relaxe est revêtu de l'autorité de la chose jugée au pénal, laquelle tient l'administratif en l'état si ledit jugement considère avec certitude que les faits reprochés n'ont pas été commis. En revanche, l'autorité de la chose jugée ne s'attache pas aux motifs d'un jugement de relaxe tire de ce que les faits ne sont pas établis. Dans une telle hypothèse, il appartient à l'autorité administrative, sous le contrôle du juge, d'apprécier la réalité des faits¹¹³⁷ ». Il n'a pas à réviser sa décision à la suite d'une décision postérieure du juge de l'impôt déchargeant le contribuable de toute

1135 GICQUEL E., La fraude fiscale, Droit fiscal n°28/2007, n°725

1136 Cass. Crim., 4 novembre 2010, n°10-81233

1137 CHAVENT-LECLERE, Les fondement des responsabilités du dirigeant d'entreprise, in la responsabilité fiscale pénale du dirigeant d'entreprise, compte rendu du colloque organisé par l'Université Lyon III le 31 octobre 2008, RDF 16/09 n°979

imposition¹¹³⁸ ». Cette décision « ne supprime pas les inconvénients de la liberté laissée au juge pénal. Elle laisse subsister, en particulier, la possibilité pour celui-ci de faire abstraction des décisions éventuellement prises par le juge fiscal ou de statuer sans attendre la décision du juge fiscal¹¹³⁹ ».

« *De lege feranda*, il est toujours nécessaire de remédier aux imperfections du droit positif et d'approfondir les pistes de réflexion consistant soit à faire obligation au juge fiscal de se dessaisir au profit du juge pénal lorsque celui-ci est saisi d'une affaire relevant de sa compétence, soit inversement, à obliger le juge pénal à surseoir à statuer lorsqu'une instance fiscale est en cours à propos des mêmes faits¹¹⁴⁰ ». Cette situation est d'autant plus étonnante que l'indépendance des procédures a pour conséquence que l'article 1741 du Code général des impôts ne prévoit aucune exemption de poursuites en faveur de celui qui se libère des droits éludés¹¹⁴¹. Ainsi l'action publique engagée sur la base de ce texte ne peut être affectée dans la validité par la réparation du préjudice subi par le Trésor. Il en est de même s'agissant d'une transaction. En effet, une transaction intervenue régulièrement ne peut ni entraver la mise en mouvement de l'action publique ni entraîner son extinction puisqu'aucun texte n'en dispose ainsi.

475. Cette situation met assurément à mal les perspectives d'une condamnation à la solidarité même en cas de condamnation pour fraude fiscale. Dès lors qu'il appartient au juge de prononcer souverainement¹¹⁴², c'est à dire sans motiver sa décision, la solidarité du prévenu aux dettes fiscales fraudées, on imagine mal, et la jurisprudence en la matière nous le confirme, que le juge répressif prononce la solidarité alors qu'il a connaissance par la défense de la disparition de la dette fiscale soit parce qu'elle a été réglée soit parce qu'elle a fait l'objet d'une transaction. Il n'en reste pas moins qu'il s'agit

1138 GUTMANN D., La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale, note sous Cass. Crim., 4 novembre 2010, n°10-81233, EFL FR 6 11 p.29

1139 GUTMANN D., La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale, note sous Cass. Crim., 4 novembre 2010, n°10-81233, EFL FR 6 11 p.29

1140 GUTMANN D., La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale, note sous Cass. Crim., 4 novembre 2010, n°10-81233, EFL FR 6 11 p.29

1141 Cass. Crim., 28 janvier 1971, RJ IV p. 203 ; Cass. Crim., 2 avril 1979, RJ IV p.207

1142 Cass. Crim., 16 janvier 1984 ; Cass. Crim., 2 mai 1988

là d'une autre « anomalie » qu'il s'agit de corriger en privant selon nous le juge pénal de la faculté de prononcer la solidarité.

SECTION 2

LE SURSIS DE PAIEMENT

476. Tout d'abord, la demande de sursis de paiement ne se confond pas avec la demande de sursis à statuer¹¹⁴³. Dès lors, une fois les poursuites engagées auprès de la société, de la personne morale ou du groupement, son dirigeant dispose de la faculté de bénéficier d'une suspension de celles-ci. Parmi elles, le sursis de paiement est la plus efficace dès lors qu'elle s'inscrit parmi les suspensions légales des poursuites d'une part et qu'elle reste à l'initiative du dirigeant¹¹⁴⁴. Elle reste toutefois, dans de nombreuses situations, conditionnée à la constitution de garanties « propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor¹¹⁴⁵ ».

477. Seul le contribuable dispose de la faculté de contester le bien-fondé ou le montant des impositions. Dès lors, s'agissant d'une société, d'une personne morale ou d'un groupement, seul son dirigeant de droit est susceptible d'engager cette initiative. Il a donc lieu d'évincer les demandes émanant de tiers, qu'ils soient salariés ou non de la société sauf à démontrer qu'ils sont en état de représenter légalement la société.

478. Le sursis de paiement vise les dettes fiscales du contribuable (en l'occurrence une société, une personne morale ou un groupement), mais également les pénalités qui s'y rattachent. Une fois introduit, le sursis de paiement a pour effet de suspendre la prescription de l'action en recouvrement au jour où elle prend effet, pour être reprise au jour où elle prend fin.

479. La demande de sursis de paiement prend la forme d'une demande expresse formulée, dans les délais inhérents, par le contribuable en la voie contentieuse. Dès lors,

1143 Cass. com., 4 avril 1995, n°93-17.677 : Bull 1995 IV n°113 p.100 : la Cour d'appel a violé les textes susvisés dès lors que le dirigeant "demandait qu'il soit sursis à statuer sur l'action en responsabilité formée contre lui et non qu'il soit sursis au recouvrement d'une dette exigible contre la société"

1144 Contrairement à l'ouverture d'une procédure collective laquelle présente un caractère contraignant pour le dirigeant.

1145 L. n° 86-1317, 30 décembre 1986, art. 81-V 1er al.

la demande de sursis de paiement est conditionnée à l'introduction d'une réclamation par laquelle, le contribuable « en précisant le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit¹¹⁴⁶ ». Alors, aucune mesure de poursuites ne peut être entamée s'agissant des créances fiscales qui font l'objet de la contestation en la forme d'une demande de sursis de paiement.

480. La constitution de garantie est la condition essentielle à l'effectivité de la demande de sursis de paiement. Une distinction s'impose tout de même selon l'enjeu soulevé par une telle demande. Nul doute que dans les faits, celle-ci ne se traduit par la constitution de garanties que dès lors qu'un certain montant de droits contesté est en jeu. Le seuil relève a priori de la responsabilité de l'agent comptable public. Néanmoins, les dispositions de l'article R.277-7 fixent à 4 500 € le montant minimum à partir duquel « le débiteur doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés ». Par mesure de discernement et compte tenu à la fois des moyens dont dispose la DGFIP et les enjeux d'une poursuite sur le fondement de l'article L. 267 du LPF, le seuil à partir duquel sera envisagée une telle action est fixé bien au-delà de ce montant. Quoi qu'il en soit, la constitution de garanties n'est pas une alternative, mais bien une condition indispensable à satisfaire pour le contribuable qui manifesterait sa contestation quant au bien-fondé d'une imposition ou de son montant. On comprend que dès lors, ce droit ouvert au contribuable, ne peut mettre en péril le recouvrement de la créance du Trésor. C'est donc au comptable public d'exiger la constitution de garanties à concurrence du montant des droits contestés. Le contribuable dispose alors d'un délai de 15 jours pour proposer des garanties. Celles-ci ne doivent pas déjà garantir une ou plusieurs créances du Trésor au jour de la proposition de garantie formulée par le contribuable.

481. Deux situations peuvent alors se présenter au comptable public. Soit les garanties proposées sont jugées satisfaisantes et alors le comptable public procède à leur acceptation qui vaut accord favorable quant à la demande expresse de sursis de paiement du contribuable. Soit les garanties proposées sont insuffisantes, voire

1146 Selon les conditions de fond et de forme requises

inexistantes. Dans cette situation, le comptable public entreprend toutes mesures conservatoires en vue de recouvrer la créance du Trésor, et ce dans le délai de 6 mois conformément aux dispositions de l'article R*198-10 du livre des procédures fiscales. C'est à ce stade que le contribuable dispose de la faculté d'engager une procédure spéciale auprès du juge du référé administratif (« référé fiscal¹¹⁴⁷ »).

482. Une fois la demande de sursis de paiement formulée et les garanties proposées acceptées, il est sursis au paiement de l'imposition ou du montant de l'imposition contestée jusqu'à décision du tribunal administratif ou du Tribunal de Grande Instance. Le contribuable dispose d'un délai de deux mois prévu par l'article R*199-1 du LPF, à compter de la réception de la notification d'acceptation de la part de l'administration quant au sursis de paiement, pour introduire l'action devant le tribunal. Les effets du sursis de paiement prennent fin, quant à la suspension du délai de prescription de l'action en recouvrement, dès la prononciation de la décision de première instance et quand bien même le contribuable ferait appel de la décision. Néanmoins, il est opportun de souligner qu'au-delà du délai de recours visé, les effets du sursis de paiement cessent¹¹⁴⁸.

483. Assurément, le recours à une demande de sursis de paiement séduira de nombreux dirigeants dont la responsabilité risque ou est en cours d'être sollicitée par l'administration sur le fondement de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales. Néanmoins, la mesure s'impose, car toute demande de sursis est susceptible d'être qualifiée d'abusive toute les fois où elle « a entraîné un retard abusif dans le paiement de l'impôt ». En guise de sanction, les dispositions de l'article L. 280 du livre des

1147 BOI-CTX-ADM-10-30 ; Doc. adm. 13 O 371, 10 août 1998

1148 CE, 6 nov. 2006, n°287940 : « [...] Considérant qu'il résulte de ces dispositions que la prescription de l'action en recouvrement d'impositions ayant donné lieu à l'octroi, par le comptable public, d'un sursis de paiement ne peut être suspendue au-delà de la date à laquelle la décision administrative rejetant la réclamation présentée par le contribuable aux fins d'obtenir la décharge desdites impositions est devenue définitive ; que la requête introduite par le contribuable devant le tribunal administratif ne suspend le délai de prescription, que pour autant qu'elle a été elle-même formée dans le délai fixé par l'article R. 199-1 du livre des procédures fiscales [...]»

procédures fiscales prévoient une majoration de 1% (*a maxima*) par mois entier écoulé. On peut toutefois s'interroger sur le caractère dissuasif d'une telle sanction lorsque, au pied du mur, le dirigeant sait apprécier cette valeur rare que devient le temps.

484. Les droits du dirigeant face à l'action du comptable chargé du recouvrement dans sa demande à voir prononcer la solidarité aux dettes fiscales sont étroitement liés à la fois aux procédures dont le détail a été livré précédemment et également à la distinction qui s'introduit selon que le dirigeant ait été condamné ou non par le président du Tribunal de Grande Instance. Quelle que soit l'exception soulevée par le dirigeant, s'agissant de l'action engagée sur le fondement de l'article L. 267 du LPF, elle concerne en premier lieu le juge de la responsabilité consacrant ainsi l'adage selon lequel le juge de l'action est juge de l'exception.

§ 1. LE DIRIGEANT NON ENCORE CONDAMNE

485. Tant que le dirigeant n'est pas condamné par le juge de première instance à la solidarité des dettes fiscales de la société reliquataire, celui-ci ne peut donc être tenu pour codébiteur des dettes fiscales quand bien même il lui est permis de contester le principe comme l'exigibilité de l'impôt mis à la charge de la société. Une récente décision commentée par un auteur incontournable¹¹⁴⁹ sur cette question résume ainsi la situation du dirigeant en soulignant « qu'il résulte de l'article L. 267 du LPF, que l'obligation solidaire qu'il met à la charge du dirigeant d'une société pour le paiement des impôts dus par cette dernière, dont il a par son comportement empêché le recouvrement, naît à la date de la décision prise par le président du Tribunal de Grande Instance. Le dirigeant d'une société, qui n'a pas été déclaré redevable d'impositions au titre de cette solidarité et qui ne dispose d'aucun titre pour en demander la décharge, n'est pas recevable à en contester le bien-fondé devant le juge administratif, alors même que le juge judiciaire aurait, dans le cadre de la procédure prévue par l'article L. 267 du

1149 DOUAY M., Dirigeants assignés et non encore condamnés au paiement solidaire des impôts dus par la société (LPF, art. L. 267) : intérêt à agir pour contester ces impositions (non), note sous CE, 20 décembre 2013, n°362711, RDF n°12, comm. 234

LPF, sursis à statuer sur la demande tendant à ce qu'il soit déclaré redevable solidaire des impositions, en raison du litige d'assiette qu'il a engagée. » Et pour insister, la décision souligne que « les mesures conservatoires prises par le comptable public, susceptibles d'être autorisées avant qu'un dirigeant soit déclaré solidairement redevable du paiement d'impositions dues par une société, ne sauraient non plus être regardées comme donnant à ce dirigeant, qualité pour en contester le bien-fondé¹¹⁵⁰. » Cette décision du Conseil d'État enfonce encore davantage la distinction selon que le dirigeant ait été condamné ou non par le juge de la responsabilité. La Cour de cassation a affirmé à plusieurs reprises¹¹⁵¹ que le dirigeant peut contester les dettes fiscales dès son assignation et non pas, comme le souligne le juge administratif, une fois condamné. Et la doctrine, très tôt, a souligné que « pour concilier des principes qui semblent se contredire, il sera considéré que l'exception invoquée par le dirigeant n'est recevable qu'après le prononcé du jugement de première instance le déclarant responsable du paiement de l'impôt¹¹⁵² ». Pour résumer, « lorsque le dirigeant dans le circuit dit classique, dépose une réclamation préalable devant le directeur de la DGFIP, puis saisit le juge de l'impôt, il pourra se voir opposer l'irrecevabilité de sa réclamation, prématurée dans la mesure où le jugement de solidarité n'aurait pas encore été rendu. Cette divergence d'appréciation par les hautes juridictions, si elle peut apparaître critiquable au regard des droits de la défense ne présente cependant qu'une portée limitée puisque le dirigeant qui se voit opposer une fin de non-recevoir de sa réclamation prématurée a la possibilité de poser une question préjudicielle devant le juge de la solidarité, et ce, évidemment, avant sa condamnation¹¹⁵³ ». Cette décision fait écho à celles déjà produites par la haute juridiction. Ainsi, le dirigeant d'une société déclaré solidaire à la dette fiscale n'est recevable à contester que le bien-fondé de la partie des impositions réclamées à la société au paiement desquelles le juge judiciaire l'a

1150 *ibid.*

1151 Cass. com., 26 avril 2006, n° ; Cass.com., 11 mars 2003, n° ; Cass. com., 3 mars 2004

1152 BOI-REC-SOLID-10-10-30 ; Doc. adm. DGI, 12 C 2253 n°32 *in fine*

1153 DOUAY M., Mise en œuvre de la responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de société par la DGFIP (LPF, art. L.267), Jurisclasseur, Fasc 590, 1er septembre 2010, n°118 et 119

déclaré solidairement responsable. Par contre, il ne peut pas contester le principe des impositions dont il n'a pas été déclaré redevable au titre de cette solidarité par le juge judiciaire et pour le paiement desquels il n'est pas recherché par le comptable chargé du recouvrement. Cette limite concerne à la fois la quote-part de l'imposition que les motifs des rectifications à son origine. Autrement dit, un débiteur solidaire ne peut contester que la partie des impositions dont il a été déclaré redevable¹¹⁵⁴.

§ 2. LE DIRIGEANT CONDAMNÉ

486. Dès lors qu'il est condamné par le juge de première instance au paiement solidaire du passif fiscal, le dirigeant se trouve alors dans la situation d'un codébiteur solidaire. En effet, la solidarité prévue par les dispositions de l'article L. 267 du LPF est une solidarité « parfaite ». « Elle ne se limite donc pas à une obligation « *in solidum* » qui pèse de plein droit sur les coauteurs d'une faute commune¹¹⁵⁵ et qui, tout en jouant le même rôle de garantie de paiement au profit du créancier, écarte les effets accessoires de la solidarité, issue du principe de représentation mutuelle des codébiteurs¹¹⁵⁶. » Pour finir de s'en convaincre, « il semble justifié de déduire de la jurisprudence tant administrative que judiciaire que la solidarité fiscale, par les effets qu'elle entraîne –notamment ceux liés à la représentation mutuelle des codébiteurs en dehors de tout mandat exprès – dépasse la simple obligation *in solidum* pour relever de la solidarité parfaite telle que le définit le Code civil¹¹⁵⁷. » S'il fallait faire un parallèle avec les dispositions commerciales, il faut alors « rechercher dans chacune des applications de la solidarité commerciale s'il existe effectivement une communauté d'intérêts entre codébiteurs ; lorsque cette communauté existe, la solidarité doit produire intégralement ses effets ; lorsqu'elle ne se retrouve pas, il n'y a place que pour l'obligation *in solidum*¹¹⁵⁸ ». Une fois dans cette situation, le dirigeant comme toute personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire

1154 CE 12 mars 2012 n°342357 et 342358

1155 Cass. civ. 23 février 1972, JCP 1972 II. 17135

1156 BOI-REC—SOLID-10-10-30 ; Doc. adm. DGI, 12 C 2253, n°36 ; note LAMBERT-FAIVRE, sous Cass. civ.13 novembre 1967, D. 1968.97

1157 GOUR C., MOLINIER J., TOURNE G., Les grandes décisions de la jurisprudence fiscale

1158 DERRIDA F., De la solidarité commerciale, RTD Com. 1953, p.329

d'une dette d'impôt peut opposer à l'Administration fiscale, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs¹¹⁵⁹. En cette qualité, il est certes contraint aux obligations qui accompagnent cette qualité, mais dispose également de droits. Parmi ces droits, il dispose de la liberté de former appel de la décision de première instance. À ce titre « le jugement du Tribunal de Grande Instance déclarant le dirigeant solidairement responsable de la dette fiscale est susceptible d'appel dans les conditions de droit commun, et ce, même s'il porte la mention qu'il est rendu en dernier ressort¹¹⁶⁰ ». Il sera également incité à faire opposition aux poursuites qui sont les conséquences de sa condamnation dès lors que le comptable chargé du recouvrement dispose alors d'un titre exécutoire à son encontre¹¹⁶¹. Sur ce point, le dirigeant qui veut formuler une contestation en matière de recouvrement d'impôts parce qu'il estime injustifiées ou irrégulières les poursuites dont il fait l'objet doit suivre la procédure prévue par les articles L. 281 et R. 281-1 et suivants du LPF.

Il peut également discuter des avis de mise en recouvrement notifiés à la société ou au syndic chargé de la liquidation¹¹⁶². De même, suite à des dégrèvements, le dirigeant est recevable à discuter, en qualité de débiteur de la dette fiscale, « si les motifs des dégrèvements ne conduisent pas à apprécier au regard de la seule dette fiscale substituant sa responsabilité dans les inobservations et l'impossibilité du recouvrement¹¹⁶³ ». Néanmoins, le dirigeant même coobligé reste étranger à la décision du liquidateur dès lors que la déclaration de créance concerne exclusivement la société

1159 Cass .com., 12 janvier 1933

1160 DOUAY M., Procédures fiscales et loi de sauvegarde des entreprises, Litec, 2007, n°271

1161 LPF, art. L.281 et R. 281 et s.

1162 Cass.com., 25 mars 1991, n°88-20162, Bull. 1991 IV, n°118, p.82 : « Viole en conséquence l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, la Cour d'appel qui décide que l'ancien gérant de droit d'une société mise en liquidation des biens ne peut discuter la teneur des avis de mise en recouvrement notifiés au syndic de la liquidation des biens de ladite société et omet de tenir compte des dégrèvements intervenus alors que, poursuivi en qualité de débiteur solidaire de la dette fiscale, il était recevable à faire examiner si les motifs du dégrèvement ne conduisaient pas à apprécier au regard de la seule dette fiscale subsistante sa responsabilité dans les inobservations et l'impossibilité de recouvrement. »

1163 Cass.com., 25 mars 1991, n°88-20162, Bull. 1991 IV, n°118, p.82

et qu'il ne va donc pas de soi que le dirigeant soit partie à la décision du juge commissaire¹¹⁶⁴.

Ainsi, de manière générale sans pour autant revenir sur ce qui a été développé précédemment, l'initiative de la suspension de la prescription de l'action en recouvrement est ouverte au dirigeant qui dispose de plusieurs voies de recours, autant de droits qui lui sont réservés afin de contester le plus souvent selon les cas le bien-fondé de la dette fiscale due par la société, son montant ou ses modalités de recouvrement. Ainsi, dès son assignation en première instance, le dirigeant dispose de la faculté de contester les créances fiscales revendiquées par l'Administration fiscale laquelle contestation suspens la prescription de l'action en recouvrement¹¹⁶⁵.

487. Devenu solidaire au paiement des dettes fiscales de la société ou de la personne morale, le dirigeant peut former une demande de renvoi préjudiciel soumise, à l'acceptation du juge lequel devra se prononcer quand bien même le caractère sérieux de la demande ferait défaut¹¹⁶⁶. L'administration aura pour objectif de contrarier la

1164 Cass. com., 21 mars 1995, n°93-16909 : « la Cour d'appel a méconnu le principe de la contradiction et violé le texte susvisé dès lors que "pour déclarer M. X... irrecevable à contester la créance de l'Administration fiscale contre la société AMA, l'arrêt retient que cette créance a été admise de manière définitive par le juge-commissaire de la liquidation de la société AMA et que cette décision a autorité de chose jugée" alors que "la décision du juge-commissaire [doit être] soumise à la discussion des parties" »

1165 Cass. com., 3 mai 1995, n°93-1734

1166 Cass. civ., 19 septembre 2007, n°06-16494 ; Cass. com, 25 avril 2001, n°98-12244 : « "Attendu qu'un dirigeant social, poursuivi en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale, est recevable à faire examiner, fût-ce par renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, si l'irrégularité qu'il invoque, lorsqu'elle est de nature à influencer sur la responsabilité solidaire qui lui est imputée, est fondée ; Attendu que pour accueillir la demande du receveur principal des impôts, sans surseoir à statuer comme le demandait M. Di X..., lequel contestait la régularité de la procédure de taxation d'office de la société, l'arrêt retient que celui-ci ne justifie pas des réclamations qu'il aurait présentées dans les conditions prévues au Livre des procédures fiscales ; Attendu qu'en statuant ainsi, sans relever l'absence de caractère sérieux de l'exception d'irrégularité soulevée, la Cour d'appel a violé le texte susvisé » ; Cass.com., 20 mai 2003, n°00-14427 : « "la Cour d'appel a pu statuer comme elle a fait et a légalement justifié sa décision dès lors que l'Administration avait engagé des démarches et des contrôles propres à établir le montant des sommes exigibles et à recouvrer sa créance en temps utile, c'est-à-dire antérieurement au jugement de liquidation judiciaire " et "la Cour d'appel a rejeté les prétentions de M. X... concernant le principe et le montant des droits et pénalités dès lors que ce

recevabilité de cette demande¹¹⁶⁷ en démontrant *ab initio* le caractère dilatoire de la demande afin qu'elle soit considérée comme irrecevable. Car, « le juge auquel est opposée une exception de procédure fondée sur une question préjudicielle n'est tenu de surseoir à statuer que si cette exception présente un caractère sérieux et porte sur une question dont la solution peut avoir une influence sur le règlement du fond du litige¹¹⁶⁸ ».

488. Il revient ici au juge de la responsabilité de surseoir à statuer d'une question préjudicielle soumise alors au juge de l'impôt dès lors que le bien-fondé¹¹⁶⁹ ou la régularité de l'imposition sont critiqués même implicitement¹¹⁷⁰. Cette question porte en elles des conséquences potentiellement redoutables pour l'administration. En effet, « le dirigeant poursuivi, en soulevant une exception de procédure dans sa contestation des impositions planant sur sa tête par une question préjudicielle, au juge de l'impôt, entame une course contre la montre, celle qui, par le biais de la relance de l'activité procédurale, rend possible la prescription de la créance fiscale qui ne peut, par

dernier n'avait ni saisi les juridictions de l'ordre administratif compétentes pour apprécier l'existence et le montant de la dette fiscale, ni sollicité le sursis à statuer auprès de la Cour d'appel jusqu'à ce que la juridiction administrative ait statué sur le bien-fondé des impositions litigieuses " » ; Cass.com., 7 juillet 2009, n°08-17812 : « "l'arrêt retient que la demande de sursis à statuer ne peut prospérer que dans la mesure où la réclamation contentieuse [...] présente un caractère sérieux" » ; Cass.com., 26 juin 2007, n°06-15867 : « "le recours contentieux relatif à l'assiette des montants de TVA litigieux engagé par M. Y... devant les juridictions administratives n'avait pas abouti" car "le litige était pendant devant la cour administrative d'appel" » ; Cass. civ., 14 septembre 2006, n°05-13134 ; Cass.civ., 20 septembre 2006, n°05-11395

1167 CE, 4e et 1ère ch., 19 juin 1981, n°20855 ; CE, 9e et 10e ss-sect., 10 novembre 2000, n°204805

1168 BOI-REC-SOLID-10-10-30 ; Doc. adm. DGI, 12 C 2253 *anc.*

1169 Cass.com., 19 mai 1992, n°89-14172 : Bull 1992 IV n°188 p.132 : « Ne satisfait pas aux exigences de l'article 455 du nouveau Code de procédure civile le Tribunal qui déclare un dirigeant social solidairement responsable, en application de l'article 267 du Livre des procédures fiscales, du paiement d'impositions dues par la société, sans répondre aux conclusions de ce dirigeant faisant valoir qu'en raison du régime applicable à la société en matière de taxe sur la valeur ajoutée, la taxe afférente aux créances non recouvrées devait être déduite des sommes dues au titre de cette taxe. »

1170 GREVET A., L'absence de décision de sursis à statuer sanctionnée (LPF, art. L 267), RFN, mai 2012, n°5, p.14

construction, être ni suspendue, ni interrompue¹¹⁷¹. » En tout état de cause, le juge est invité à renvoyer devant le juge de l'impôt toute contestation soulevée par la défense quand bien celle-ci ne serait pas *stricto sensu* qualifiée de demande de renvoi préjudicielle dans sa formulation sans pour autant omettre que la charge de la preuve en cas de contestation des impositions par un débiteur solidaire sont soumis aux mêmes règles que celles applicables au débiteur principal¹¹⁷². À ce titre, cette situation est source d'écueil pour l'Administration fiscale. N'omettons pas que le dirigeant ainsi condamné dispose personnellement en qualité de coobligés (et non de dirigeant) de la faculté d'opposer à l'administration, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs conformément aux dispositions de l'article 1208 du Code civil. Il s'agit là d'un effet direct de la solidarité puisque le codébiteur poursuivi peut opposer toutes les exceptions qui résultent de la nature de l'obligation et toutes celles qui lui sont personnelles, ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs (article 1208 du Code civil)¹¹⁷³. C'est bien ce principe qui anime le juge de la responsabilité lorsqu'il décide fût-ce par renvoi préjudiciel devant le juge de l'impôt compétent de faire examiner le bien-fondé ou la régularité de l'imposition mise à la charge de la société reliquataire¹¹⁷⁴. Cette situation nous conforte et ne contredit pas l'idée défendue d'une solidarité sanction administrative qui permettrait alors au dirigeant de contester son état de coobligé devant le juge de l'impôt dans le même temps que se déroule la procédure d'assiette. Ceci permettrait de placer le débiteur principal (la société) et son coobligé (son dirigeant solidaire) sur un pied d'égalité et leur assurer une réciprocité des débats lors de la procédure.

1171 DOUAY M., La responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de sociétés (LPF, art. L. 267) : cinquante ans de mise en œuvre par la DGFIP, RDF, 10/2010, n°210

1172 CE, 29 juin 1988, n°61551 ; CAA Paris, 21 janvier 1992, n°53

1173 BOI-REC-SOLID-10-10-30 ; Doc. adm. DGI, 12 C 2253 n°42 *anc.*

1174 Cass. com., 25 mars 1991, n°88-20162 : Bull. 1991 IV n° 118 p. 82

489. Dans le cadre d'un plan de règlement de la dette fiscale, le dirigeant doit, depuis l'instruction du 6 décembre 1988¹¹⁷⁵, être formellement informé qu'en cas de défaillance du respect des engagements pris, celui-ci est susceptible d'être poursuivi sur le fondement des dispositions de l'article L.267 du LPF¹¹⁷⁶. Dès lors qu'un plan de

1175 BOI 12-C-20-88 : Instr. du 6 décembre 1988 ; pour des observations, v. GASQUET Th., Recouvrement de l'impôt : l'obligation d'informer le dirigeant conditionne-t-elle l'engagement de sa responsabilité ? note sous CA Paris, 13 septembre 1996, n°95-415, Petites affiches 14/7/1997 n°84, p.18

1176 Cass. com., 23 juin 2004, n°01-16498 : « lorsque la commission des chefs des services financiers et des représentants des organismes de sécurité sociale accorde un plan de règlement à une société, le comptable public ne peut poursuivre son dirigeant en paiement solidaire de la dette à défaut de respect du plan que s'il l'a préalablement informé que dans une telle hypothèse il serait amené à engager sa responsabilité » ; Cass. com., 7 juillet 2004, n°00-21389 ; Cass. com., 5 octobre 2004, n°03-14334 : « le fait que le dirigeant déclare la cessation des paiements 3 semaines après avoir signé un plan qui ne mentionne pas qu'à défaut de respect le comptable engagera sa responsabilité sur le fondement de l'art L267 du LPF "impropres à dispenser le receveur des Impôts de l'obligation d'information préalable fixée par l'instruction du 6 septembre 1988, sans rechercher si M. X... avait été formellement informé par ce dernier, lors de l'octroi du plan de règlement intervenu le 27 juin 1995, qu'il pourrait être ultérieurement poursuivi sur le fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales à défaut de respect des engagements de règlement pris » ; Cass. com., 6 décembre 2005, n°03-17218 : Bull. 2005 IV n°243 p.269 ; Cass. com., 28 novembre 2006, n°05-11964 : « la Cour d'appel a légalement justifiée sa décision dès lors que : "l'instruction 12-C-20-88 du 6 septembre 1988 publiée au Bulletin officiel des impôts vise les plans accordés au dirigeant par le comptable public, à l'exclusion des plans de continuation arrêtés par une décision juridictionnelle ; qu'en relevant à l'encontre de M. X... des manquements graves et répétés à ses obligations fiscales commis après adoption du plan de continuation de la société, au titre de l'exercice clos le 31 mars 1996 » ; Cass. com., 28 novembre 2006, n°05-12463 : « l'arrêt retient qu'il lui incombait, avant d'engager la responsabilité solidaire de M. X..., de l'informer que le défaut de paiement de l'arriéré ou des taxes courantes l'amènerait à mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales, de sorte qu'en s'abstenant de le faire, la responsabilité de ce dernier ne pouvait être engagée ; qu'en l'état de ces constatations et énonciations, la Cour d'appel, qui n'avait pas à procéder aux recherches inopérantes visées au moyen, a légalement justifié sa décision » ; Cass. com., 6 février 2007, n°05-20244 : « par l'Administration fiscale, qui avait pour objet de rappeler à la société son engagement de payer une somme de 40 000 francs, et dont le respect conditionnait l'octroi de délai de paiement, ne pouvait s'analyser en un accord verbal d'échelonnement du montant total de la dette fiscale, soumis à l'application des dispositions de l'instruction 12-C-20-88 du 6 septembre 1988, de sorte qu'il était indifférent de rechercher si la société avait été destinataire du courrier du 5 mai 1998 avertissant M. X... des conséquences du non-respect d'un plan d'échelonnement des dettes fiscales ; qu'en l'état de ces constatations et énonciations, la Cour d'appel a, sans dénaturer les termes du courrier du 7 mai 1998, légalement justifié sa décision » ; Cass. com., 20 mars 2007, n°05-17284 : « le comptable public, qui accorde un plan de règlement à une société, ne peut poursuivre son dirigeant en paiement solidaire de la

règlement ou d'apurement de la dette fiscale est conclu, la responsabilité du dirigeant ne peut être engagée qu'à la condition que celui-ci en ait été notifié à l'occasion de la conclusion du plan (l'instruction du 6 septembre 1988, relative aux conditions de mise en œuvre des actions prévues aux articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales, que le comptable public qui accorde un plan de règlement à une société ne peut poursuivre son dirigeant en paiement solidaire de la dette, à défaut de respect du plan, que s'il l'a préalablement informé que dans une telle hypothèse il serait amené à engager sa responsabilité). Le comptable public qui accepte les propositions de délais faites pour le règlement de la dette fiscale, lors de l'élaboration du plan de redressement d'une société, n'accorde pas à cette dernière un plan de règlement, au sens de l'instruction du 6 septembre 1988. Il n'est donc pas tenu d'informer formellement le dirigeant qu'il pourrait être ultérieurement poursuivi sur le fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales à défaut de respect des engagements de règlement pris. Lorsqu'il est condamné, le dirigeant dispose de la faculté d'engager un contentieux par voie d'opposition à l'acte de poursuite délivré à son encontre¹¹⁷⁷ sans pouvoir toutefois contester le principe et l'étendue de sa solidarité. Il y a à notre sens une difficulté à permettre de contester une dette fiscale dont on est coobligé sans pouvoir contester son

dette à défaut de respect du plan, que s'il l'a préalablement informé que dans une telle hypothèse il serait amené à engager sa responsabilité » ; Cass. com., 30 mai 2007, n°05-16944 : « la Cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations dès lors que "qu'il résulte de l'instruction du 6 septembre 1988 que l'information que le comptable public est tenu de délivrer au dirigeant comprend l'obligation à la charge de ce dernier d'acquitter les taxes courantes et qu'elle constatait, par motifs propres et adoptés, que le comptable chargé du recouvrement n'avait pas satisfait à l'obligation d'information qui lui incombait » ; Cass. com., 26 mai 2009, n°08-13410 : « la Cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que "l'arrêt relève que l'accord écrit du 11 février 2000, qui a été reçu par M. X... puisqu'il a commencé à l'exécuter, précise que l'inexécution des échéances entraînera la mise en œuvre immédiate des mesures de poursuite prévues par les articles L. 266 et L. 267 du livre des procédures fiscales ; qu'en l'état de ces constatations, dont il résulte que M. X... avait été formellement informé lors de l'octroi du plan de ce qu'il pourrait être ultérieurement poursuivi à défaut de respect des délais » ; Cass. com., 27 octobre 2009, n°08-21127 : « Attendu qu'en se déterminant ainsi, sans rechercher, comme elle était invitée à le faire, si l'action engagée contre M. X... en mai 2005 l'avait été dans le délai satisfaisant prévu par l'instruction 12 C 20 88 du 6 septembre 1988, la Cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision »

1177 LPF, art. L.281, R*281-1 et s.

existence (assiette comme calcul de l'impôt) et les conditions de son imputation (solidarité consécutive à l'affliction de la majoration pour manquements délibérés par exemple) qui motivent la solidarité comme son étendue.

490. D'autre part, le dirigeant peut, dans des cas très exceptionnels, bénéficier d'un accord transactionnel c'est-à-dire une décharge transactionnelle de responsabilité des tiers solidaires¹¹⁷⁸ qui met fin au contentieux et règle définitivement le sort d'une créance sans que le comptable chargé du recouvrement ait à recourir à une admission en non-valeur de la créance. Néanmoins, quelques réserves sont à souligner. En effet, cette situation intéresse exclusivement le dirigeant partiellement solvable ce qui contrarie les conditions que s'impose en pratique l'Administration fiscale. La solvabilité du dirigeant étant un préalable indispensable et la prise de mesure conservatoire systématique, la totalité de la dette devrait donc être garantie ce qui écarte bien entendu l'intérêt, pour l'Administration fiscale d'abandonner une partie de sa créance à l'occasion d'une transaction.

491. Lorsqu'il est condamné, le prévenu peut déposer un recours qui peut prendre la forme selon la nature du jugement soit d'un appel soit d'une opposition. Dans le cas de l'appel, il s'agit alors d'un appel principal du prévenu qui ouvre aux autres parties la possibilité de former un appel incident. Sur le seul appel du condamné, la cour ne pourra aggraver la peine prononcée en première instance. L'appel du prévenu peut porter sur l'ensemble des dispositions civiles et pénales ou être limité à un type de dispositions. Dans le cas de l'opposition, lorsque le jugement a été rendu par défaut, le délai d'opposition est de 10 jours à compter de la signification régulière du jugement. Lorsqu'il est établi que le prévenu n'a pas eu connaissance de cette signification, l'opposition est recevable pendant 5 ans, délai qui commence à courir du jour de l'expiration du délai d'appel (10 jours à compter du prononcé de la décision rendue par défaut). Si après avoir fait opposition, le prévenu ne comparait pas, cette opposition est déclarée irrecevable et le jugement rendu par défaut est alors confirmé (décision par itératif défaut). Le prévenu

1178 LPF, art. 247 3°

peut faire appel de cette décision dans les 10 jours de sa signification.

492. Il est opportun de rappeler que la mise en demeure n'est pas nécessaire préalablement à l'action en solidarité prononcée par le juge répressif comme le souligne un auteur qui rappelle à juste titre que « cette missive n'est pas nécessaire à l'encontre d'un débiteur solidaire dont la solidarité a été prononcée par le juge pénal sur le fondement de l'article 1745 du CGI lorsque le débiteur principal a été condamné pour fraude fiscale¹¹⁷⁹ ». Ce principe est d'ailleurs confirmé par la haute juridiction laquelle précise que « la décision judiciaire, exécutoire, qui déclare un dirigeant de société solidairement responsable avec celle-ci du paiement des impositions et pénalités dues par cette dernière, seule redevable légale, constitue un titre exécutoire suffisant pour fonder l'action du comptable public à l'égard de ce dirigeant¹¹⁸⁰ ». On rappelle que « la décision de justice par laquelle est prononcée la solidarité constitue le titre exécutoire permettant de poursuivre à l'encontre du codébiteur solidaire le recouvrement de tout ou partie de l'impôt fraudé et des pénalités correspondantes mis à sa charge¹¹⁸¹ ».

Dès lors qu'elle est prononcée, la solidarité menace directement le dirigeant comme le rappelle un auteur en soulignant que « toute solidarité prononcée par le juge pénal ne pourra pas donner lieu à contestation devant le juge de l'impôt. L'intéressé sera, par contre, recevable à remettre en cause l'application faite par l'administration de la solidarité prononcée par le juge pénal, car, « dans la mesure où il prétend que l'administration aurait étendu la solidarité au-delà de celle qui a été prononcée par la juridiction pénale, le requérant soulève un litige touchant au recouvrement de l'imposition¹¹⁸² ». « D'ailleurs le redevable solidaire doit disposer logiquement d'un recours contre le véritable débiteur¹¹⁸³ ». Celui-ci dispose en effet d'une action récursoire contre le redevable légal. Dans un arrêt de 1985, le Conseil d'État¹¹⁸⁴

1179 LEFEUVRE A., De la sécurité juridique en matière de recouvrement de l'impôt

1180 Cass. com., 31 janvier 2012, n°11-11761

1181 BOI REC-SOLID-10-20 n°240

1182 ARGENTIERI L., La solidarité en matière fiscale : vers la fin de l'exorbitance du droit fiscal ? , La revue du Trésor, n°10, 2006, p. 715 et s.

1183 JEANDIDIER Wilfried, Les sanctions pénales en matière fiscale, DF, n°3/2007

1184 CE, 3 juillet 1985, n°52011

soulignait déjà que si « l'intéressé ne peut utilement contester devant le juge de l'impôt le principe ou l'étendue de la solidarité qui lui a été assignée par la jurisprudence pénale [...] il peut en revanche, même si le redevable légal s'en est abstenu, contester la régularité et le bien-fondé des impositions pour le paiement desquelles il est désormais solidaire ».

493. La décharge en responsabilité¹¹⁸⁵ est également une faculté ouverte au dirigeant dès lors qu'il se retrouve condamné solidairement au paiement des impôts fraudés ainsi que les pénalités afférentes. Le Conseil d'État a ainsi jugé que « ni le sixième alinéa de cet article [LPF, art. L.247], ni aucune autre disposition du livre des procédures fiscales n'exceptent du champ des responsabilités dont l'administration peut décharger par la voie gracieuse les personnes tenues solidairement au paiement d'impositions dues par un tiers celles qui découlent d'une décision du juge pénal. La décharge à titre gracieux d'une telle responsabilité ne saurait, eu égard à son objet et aux motifs susceptibles de la justifier, être regardée comme impliquant la remise en cause du principe, juridiquement établi, de cette responsabilité, et peut donc être prononcée par l'autorité administrative compétente¹¹⁸⁶ ».

La condamnation par le juge répressif ne fait pas non plus obstacle à une décharge gracieuse qui repose exclusivement sur la capacité réelle au paiement¹¹⁸⁷.

1185 LPF, art. L.247 al.6

1186 CE, 3 novembre 2006, n°268919

1187 CE, 13 juillet 2007, n°289164

SECTION 4

LA QUESTION DE L'ACTION RECOURSIRE OU LA CONFORMITE DE LA SOLIDARITE FISCALE PENALE

AVEC LES DROITS CONSTITUTIONNELS

494. A l'occasion d'une question prioritaire de constitutionnalité, le Conseil d'État a confirmé le principe et l'étendue de la solidarité prévue par l'article 1745 du CGI. En effet, en refusant de transmettre une question prioritaire de constitutionnalité (QPC), la haute juridiction administrative a rappelé qu'un contribuable ne peut utilement contester devant le juge de l'impôt le principe ou l'étendue de la solidarité qui lui a été assignée par la juridiction pénale en vertu de l'article 1745 du CGI. Et que ces dispositions ne peuvent être regardées comme applicables au litige dont le juge administratif est saisi, c'est-à-dire le juge de l'impôt, au sens des dispositions de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958¹¹⁸⁸.

495. Plus récemment, la Cour de cassation, saisie d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le principe de la personnalisation des peines a souligné que la solidarité prévue à l'article 1745 du CGI ne revêt pas le caractère d'une punition¹¹⁸⁹ : « les dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts [...] ne méconnaissent à l'évidence aucun des principes et droits garantis par la Constitution ; que, d'autre part, le juge, tenant compte des faits et circonstances de la cause, n'est pas tenu de prononcer la solidarité ; que, d'autre part, cette mesure ne revêt pas le caractère d'une punition dès lors que celui qui s'est acquitté du paiement des impôts fraudés et des pénalités afférentes dispose d'une action recoursire contre le débiteur principal et, le cas échéant, contre les débiteurs solidaires ; qu'enfin la personne condamnée conserve le pouvoir de contester tant la qualité de débiteur solidaire que le bien-fondé et l'exigibilité de la dette et s'opposer aux poursuites devant les juridictions compétentes ».

1188 CE, 8e et 3e ss-sect., 13 juillet 2011, n°346743

1189 Cass. crim., 12 septembre 2012, n°12-80574

496. On a pu également s'interroger sur le caractère facultatif de la solidarité. Ce point est, à notre sens essentiel, notamment lorsque la Cour de cassation, saisie d'une question prioritaire de constitutionnalité, se prononce sur la conformité de l'article 1745 du CGI avec le principe de personnalisation des peines en affirmant que cette solidarité « ne présente pas un caractère sérieux dès lors que cette mesure n'a pas un caractère obligatoire¹¹⁹⁰ et qu'ainsi, en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce, le juge n'est pas tenu de la prononcer¹¹⁹¹ ».

497. Enfin, une récente décision rendue par la Cour de cassation¹¹⁹² saisie d'une question prioritaire de constitutionnalité avait à répondre à l'interrogation suivante : « l'article 1745 du Code général des impôts en ce qu'il, d'une part, prive le juge pénal du droit de moduler l'étendue de la solidarité et, partant, d'individualiser la peine, d'autre part, dispense le juge pénal de motiver sa décision, de troisième part, ne prévoit aucun recours effectif contre le prononcé de la solidarité est-il conforme aux principes d'individualisation des peines, aux droits de la défense et leurs corollaires, le principe du contradictoire, au droit à un recours effectif et au droit au procès équitable et à l'obligation qui en découle de motiver les décisions en matière répressive, protégé par les articles 8 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme ? ». Et de répondre que, d'une part, « la question posée ne présente pas un caractère sérieux » et, d'autre part, que « le juge, tenant compte des faits et circonstances de la cause, n'est pas tenu de prononcer la solidarité », que « cette mesure ne revêt pas le caractère d'une punition dès lors que celui qui s'est acquitté du paiement des impôts fraudés et des pénalités afférentes dispose d'une action récursoire contre le débiteur principal et, le cas échéant, contre les codébiteurs solidaires ; enfin la personne condamnée conserve le pouvoir de contester tant la qualité de débiteur solidaire que le bien-fondé et l'exigibilité de la dette et de s'opposer aux poursuites devant les juridictions compétentes ». Il en reste pas moins que, selon un auteur, « l'obligation solidaire au paiement des droits fraudés est

1190 V. Cass. crim., 4 mai 2011, n°10-88279, QPC

1191 Cass. crim., 6 avril 2011, n°10-87634 ; Cass. crim., 4 mai 2011, n°10-88279 ; Cass. crim., 27 juin 2012, n°11-89220 ; Cass. crim., 25 janvier 2012, n°10-88279

1192 Cass. crim., 25 juin 2014, n°13-87692 QPC

une sanction pénale quoique le juge répressif soit incompétent pour fixer la somme due¹¹⁹³ ».

1193 ROBERT J.-J., Complice de l'innocent, solidaire de l'inconnu (adage de droit fiscal), note sous Cass. crim., 15 décembre 2004, n°03-87827 et n°03-87522, Droit pénal, n°5, mai 2005, comm. 79

498. Les deux questions relatives aux droits dont disposent le dirigeant face aux vellétés de l'Administration fiscale à voir prononcer sa solidarité sont : tout d'abord la question de la contestation du passif fiscal qui fait l'objet de la mise en œuvre de l'action en recouvrement du comptable puis la question de la faculté pour le dirigeant de contester sa qualité de codébiteur une fois la solidarité prononcée.

Le dirigeant poursuivi peut opposer, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ou sont communes à tous les codébiteurs.

499. Dans ces conditions, l'opportunité d'une demande de sursis à statuer et l'intérêt de l'action récursoire sont incontournables. Or, l'une et l'autre soulèvent des interrogations.

Tout d'abord, seul le juge civil dispose de la possibilité (ou plutôt de l'obligation compte tenu de l'évolution de la jurisprudence) de surseoir à statuer. Cette « faculté » est d'ailleurs devenue quasi-automatique dès lors que le dirigeant conteste, même sans formaliser explicitement une demande de sursis à statuer, le bien-fondé et/ou la régularité des impositions. La situation du juge répressif est plus confortable et ce au détriment du dirigeant dès lors qu'une fois saisi d'une infraction prévue et réprimée sur le fondement de l'article 1741 et suivants du CGI, celui-ci n'a pas à surseoir à statuer jusqu'à ce que la juridiction administrative ait rendu sa décision. Cette situation milite, à notre sens, à la fois pour une dépénalisation de la solidarité au motif que si, comme le revendiquent certains auteurs, il y a lieu de pallier à cette situation en instituant un sursis à statuer du juge pénal, l'éviction de la solidarité du champ des condamnations du juge pénal présente l'intérêt d'éviter la situation qui consiste à condamner un dirigeant à un passif fiscal fraudé pour lequel il n'aurait pu faire valoir une décision en sa faveur du juge de l'impôt, un dégrèvement de la part de l'Administration fiscale ou encore la

perspective comme la concrétisation d'une transaction¹¹⁹⁴.

500. Dès lors, il y a lieu à notre sens qu'une telle situation milite à la fois pour une dépénalisation de la solidarité c'est-à-dire évacuer son mécanisme de la logique pénale pour la réserver au juge de l'impôt mieux à même d'apprécier les faits et de garantir un minimum de droit aux prévenus dont la solidarité est recherchée. Une voie serait donc de cantonner la solidarité au domaine des sanctions administratives. Ce « désordre » est d'ailleurs pointé du doigt par un auteur qui rappelle que « d'un côté, la loi permet à celle-ci [l'Administration fiscale] de se constituer partie civile, mais que, de l'autre, cela ne peut également aboutir à l'allocation de dommages-intérêts, la solidarité paraît être l'objet principal de l'action civile¹¹⁹⁵ ».

501. Enfin, l'action récursoire apparaît comme la planche de salut constitutionnel d'une solidarité biaisée. L'écueil de l'Administration fiscale est également celui du dirigeant puisqu'en reculant le plus tard possible la mise en œuvre de la solidarité patrimoniale du dirigeant au passif fiscal (c'est-à-dire après vaines poursuites et diligence exhaustive du comptable chargé du recouvrement au cours du délai de l'action en recouvrement), l'administration fait systématiquement face à un redevable en procédure collective voire en liquidation judiciaire et le dirigeant dont la solidarité aura été prononcée soit par le juge civil (LPF, art. L. 267) ou pénal (CGI, art. 1745) se voit opposer à sa contestation à la qualité de coobligé solidaire la faculté d'une action récursoire inopérante dans les faits.

502. En déplaçant la solidarité au rang de sanction administrative c'est-à-dire au cours du délai de reprise, le dirigeant aura loisir de contester de manière concomitante à la fois le bien-fondé des impositions, leur régularité ainsi que les sanctions fiscales infligées (dont la majoration pour manquement délibéré ou celle relative à la taxation d'office)

¹¹⁹⁴ Mais deux récentes décisions du Conseil constitutionnel tempèrent cette situation en jugeant sur le fondement du principe de nécessité des peines, le Conseil constitutionnel a jugé qu'une sanction pénale pour fraude fiscale ne peut être appliquée à un contribuable qui, pour un motif de fond, a été définitivement jugé non redevable de l'impôt : Décision n° 2016-545 QPC du 24 juin 2016 « Wildentstein » et Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016 « Cahuzac »

¹¹⁹⁵ DETRAZ S., La nature de la solidarité de l'article 1745 du CGI, RDF, n°50, 2012, n°551

mais également la sanction qui consiste à le désigner comme solidaire des impositions dues (et non plus comme nous le verrons plus loin de toutes les impositions fraudées ou non, ayant fait l'objet de manquements graves et répétés ou non). L'action récursoire trouverait alors davantage de sens entre coobligés visés concomitamment par la procédure fiscale. Parce qu' « une dette solidaire est la même dans sa substance et dans sa cause, pour chacune des parties qui y sont obligées, comme une créance solidaire est la même dans sa substance et dans sa cause, pour chacun des créanciers qui l'ont stipulée¹¹⁹⁶ ».

503. Il y a effectivement dans l'obligation solidaire, ce que relève un auteur¹¹⁹⁷, une « parité de cause¹¹⁹⁸ ». D'ailleurs, cette situation motive que « les droits de créancier contre les débiteurs solidaires et les moyens de défense que chacun d'eux peut lui opposer s'expliquent par cette double idée qu'il y a une dette unique ayant un seul et même objet, une seule et même cause, et plusieurs codébiteurs chacun étant tenu personnellement et séparément pour la totalité de cette dette¹¹⁹⁹ ».

Cette situation ne se trouve pas inchangée par la réforme du droit des obligations. L'article 1311 nouveau du Code civil souligne que « la solidarité entre les débiteurs oblige chacun d'eux à toute la dette. Le paiement fait par l'un d'eux libère tous envers le créancier. Le créancier peut demander le paiement au débiteur solidaire de son choix. Les poursuites exercées contre l'un des débiteurs solidaires n'empêchent pas le créancier d'en exercer de pareilles contre les autres ». Le texte clarifie la situation en affirmant que le mécanisme de solidarité n'est pas unilatéral. Il n'y a pas le débiteur principal d'un côté et les coobligés solidaires de l'autre. La situation est bien soulignée que la solidarité a pour effet, sur le point de l'action en recouvrement du créancier, de ne pas faire de distinction : il peut engager son action en recouvrement de sa créance de la même manière, et donc autant dire dans un temps contemporain, envers n'importe

¹¹⁹⁶ MERLIN, Recueil alphabétique des questions de droit, II, 4^{ème} éd, 1827, v°Chose jugée, n°XVIII, n°II, p.275

¹¹⁹⁷ HONTEBEYRIE A., Le fondement de l'obligation solidaire en droit privé français, thèse dactyl., Economica, 2004, p. 166

¹¹⁹⁸ LAROMBIERE L, Théorie et pratique des obligations, II, III, 1885

¹¹⁹⁹ WEILL A. et TERRE F., Droit civil, Les obligations, Dalloz, 3^{ème} éd., 1980, n°933

quel des débiteurs. Ce droit accordé au créancier va de pair avec les dispositions de l'article 1315 nouveau qui prévoient que « le débiteur solidaire poursuivi par le créancier peut opposer les exceptions qui sont communes à tous les codébiteurs, telles que la nullité ou la résolution, et celles qui lui sont personnelles. Il ne peut opposer les exceptions qui sont personnelles à d'autres codébiteurs, telle que l'octroi d'un terme. Toutefois, lorsqu'une exception personnelle à un autre codébiteur éteint la part divisée de celui-ci, notamment en cas de compensation ou de remise de dette, il peut s'en prévaloir pour la faire déduire du total de la dette ». Cette formulation confirme les règles relatives à l'opposabilité des exceptions par un codébiteur solidaire. Dès lors que l'on prévoit une solidarité entre le dirigeant et la personne morale qu'il dirige, il doit en être parfaitement de même c'est-à-dire être mise en œuvre et donc pouvoir être discutée concomitamment à l'action en recouvrement envers le passif fiscal. Ceci assure le dirigeant de pouvoir réellement profiter du principe du débat contradictoire propre à la procédure.

504. La solidarité trouve des applications variées en droit fiscal. Mais il y a un domaine qui suscite notre intérêt compte tenu des avancées et développements pris ces dernières années : la solidarité des héritiers au paiement des droits de mutation à titre gratuit en cas de décès de leur ayant cause. Ainsi, l'article 1705 du CGI prévoit que « les droits des actes à enregistrer ou à soumettre à la formalité fusionnée sont acquittés, savoir : [...] par les héritiers, légataires et donataires, leurs tuteurs et curateurs, et les exécuteurs testamentaires, pour les testaments et autres actes de libéralité à cause de mort ». En pratique, en matière de contrôle des successions, les services compétents de l'Administration fiscale ont dans certains cas pu confondre solidarité et mesure de recouvrement. C'est exactement ce que nous dénonçons s'agissant de la solidarité du dirigeant telle qu'elle est prévue actuellement. Une série de décisions mérite ainsi l'attention en soulignant d'une part la véritable nature de la solidarité, ses effets quant à la procédure et, il faut le relever, l'entêtement de l'administration face à l'évidence : la solidarité n'est pas une mesure de recouvrement, elle appartient à la procédure d'assiette et contraint l'administration à traiter sur un pied d'égalité les coobligés.

505. Cette série de décisions, des plus récentes aux plus anciennes vont dans le même sens. Ainsi, si l'Administration fiscale peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure ensuite suivie doit être contradictoire et la loyauté des débats l'oblige à notifier les actes de celle-ci à tous ces redevables¹²⁰⁰. De plus, si l'Administration fiscale peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, l'administration doit notifier, en cours de procédure à l'ensemble des personnes qui

¹²⁰⁰ C. cass., 12 juin 2012, n°11-30396 (Bulletin 2012, IV, n° 119) - arrêt Tchénio : « Attendu qu'en statuant ainsi, alors qu'elle avait constaté, par motifs propres et adoptés, que M. Maurice X... n'avait pas été convoqué devant la commission départementale de conciliation et qu'il n'avait pas reçu notification de l'ensemble des actes de la procédure fiscale autres que la proposition de rectification, la Cour d'appel a violé les textes susvisés. »

peuvent être poursuivies les actes de la procédure les concernant¹²⁰¹.

506. Cette série de décisions remet clairement en cause la doctrine de l'administration qui se fondait sur le plusieurs décisions (Cass. Com., 16 mai 1995, n°93-12717 et Cass.com., 21 janvier 1997, n°95-10180) qu'en « vertu de l'article 1705 du CGI, toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues solidairement des droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis. Il s'ensuit que, pour cet impôt, le service peut notifier un rehaussement à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale.

507. Les parties ayant figuré dans un acte étant tenues solidairement des droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis, l'Administration des impôts peut notifier un redressement tendant au paiement des droits estimés dus à l'un quelconque des débiteurs de la dette fiscale¹²⁰².

508. Il résulte de l'article 1705 du Code général des impôts que toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues solidairement aux droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis. Il s'ensuit que l'Administration des impôts peut notifier un redressement à l'un quelconque des redevables solidaires de la dette fiscale. Tel est le cas des donataires, lorsque les donations du bien concerné par le redressement ont été

¹²⁰¹ C. cass., 18 novembre 2008, n°07-19762 (Bulletin 2008, IV, n° 195) – arrêt Marie : « Mais attendu que l'arrêt retient à bon droit que si l'Administration fiscale peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure doit être contradictoire et que la loyauté des débats oblige l'administration à notifier, en cours de procédure, à l'ensemble des personnes qui peuvent être poursuivies, les actes de la procédure les concernant ; que le moyen n'est pas fondé. » ; et C. cass., 7 avril 2010, n°09-14516 – arrêt Rigault : « Mais attendu qu'ayant constaté que l'avis de la commission départementale de conciliation sur la valeur vénale du bien litigieux n'avait été notifié qu'à M. Christian X..., lequel n'apparaissait pas s'être présenté comme représentant ses cohéritiers lorsqu'il a été entendu par celle-ci, la Cour d'appel retient à bon droit que l'administration a méconnu les principes de la contradiction et de loyauté des débats, ce qui entache d'irrégularité la procédure suivie pour établir le rappel des droits litigieux et justifie d'en prononcer la décharge ; que le moyen n'est pas fondé. »

¹²⁰² Cass. Com., 16 mai 1995, n°93-12717 (Bulletin 1995 IV N° 146 p. 131) : « Mais attendu, en premier lieu, qu'en vertu de l'article 1705 du Code général des impôts toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues solidairement des droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis ; qu'il s'ensuit que l'Administration des impôts peut notifier un redressement à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale »

réalisées par un même acte¹²⁰³.

509. Ainsi, la doctrine administrative tempère désormais son interprétation pour affirmer une position qui consiste à ce que « l'administration peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des débiteurs solidaires de la dette fiscale, la procédure suivie doit être contradictoire et la loyauté des débats oblige à notifier les actes de procédure autres que la proposition de rectification à tous les redevables solidaires ». Ce qui suppose que chacun des codébiteurs peut faire valoir ses observations et ainsi intervenir à la procédure. Une récente décision vise également les procédures de taxation d'office¹²⁰⁴.

510. Cette situation est, à notre sens, ambiguë. Conformément aux dispositions de l'article L.57 du LPF, les propositions de rectification doivent être motivées de manière à mettre le contribuable en état de pouvoir formuler ses observations ou faire connaître son acceptation. L'administration invite en même temps le destinataire de la procédure de rectification à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de 30 jours à compter de la réception de la pièce de procédure.

511. Or, l'Administration fiscale, à raison, adresse dès le début de la procédure la proposition de rectification ou du moins une copie aux autres redevables solidaires afin qu'ils aient les moyens de formuler leurs observations et ainsi satisfaire au principe de loyauté des débats et respecter le principe du contradictoire.

512. Appliqué aux sociétés et en particulier aux dirigeants dès lors qu'ils seraient dans la situation d'être ou de devenir solidaire de tout ou partie du passif fiscal, ce *modus operandi* est compatible avec la procédure actuelle. Celle-ci prévoit déjà que « lorsqu'il s'agit d'un impôt dû par la société, la proposition de rectification lui est adressée sous sa dénomination sociale ou sa raison sociale [...] et pour permettre une meilleure identification, la proposition peut également comporter la mention du représentant légal, en particulier celle du président du conseil d'administration ou du président du directoire s'il s'agit d'une société anonyme, du gérant s'il s'agit d'une société à

¹²⁰³ Cass.com., 21 janvier 1997, n°95-10180 (Bulletin 1997 IV N° 21 p. 19)

¹²⁰⁴ CA Paris, 15 déc. 2015, n°2013/05968

responsabilité limitée. » Qui plus est, les situations où un rehaussement portant sur un impôt dû par la société a également des conséquences à l'égard de la situation fiscale d'autres contribuables comme le dirigeant au cas particulier, des propositions de rectifications distinctes sont adressées, à peine d'irrégularité de la procédure d'imposition de ces derniers, d'une part, à la société pour l'impôt dont elle est redevable et, d'autre part, à chacune des autres personnes intéressées pour les rectifications apportées à ses impositions personnelles. Cette manière de mener en parallèle deux procédures présente l'avantage que l'irrégularité de la procédure d'imposition suivie à l'égard de la société ne peut ainsi être invoquée par un associé à l'appui de la contestation et sa propre imposition et réciproquement. Cette situation s'explique dès lors qu'il ne s'agit pas du même impôt.

513. En cas de solidarité, la situation procédurale devra se mener telle qu'elle est actuellement entre le redevable et les tiers solidaires ou susceptible de le devenir à conditions selon nous, que l'Administration fiscale, revendique cette solidarité au moyen d'une motivation idoine à la proposition de rectification. C'est pourquoi, la solidarité est certes une mesure de recouvrement mais qui doit au préalable s'inscrire dans la procédure d'assiette. Concrètement, dès lors que le dirigeant, doué des pouvoirs de décision et de représentation, est susceptible d'être visé par l'action en solidarité de l'Administration fiscale, il y a lieu à notre sens qu'elle soit motivée dès la procédure de rectification à la condition, significative, qu'un texte l'inscrive dans le cadre de l'action de l'Administration fiscale, ce qui, à ce jour n'est pas le cas car suspendue à une décision du juge (civil ou pénal).

514. L'application du mécanisme de la solidarité en matière de droits de mutation à titre gratuit et plus particulièrement la mise en œuvre de l'obligation solidaire entre les héritiers au paiement des droits met en relief plusieurs points à souligner. Tout d'abord la solidarité appartient à la procédure d'assiette. La solidarité fiscale ne se présume pas. Il appartient au législateur de décider si elle relève de la loi ou alors si elle relève du juge. Mais cette distinction n'emporte aucune discrimination qui tendrait à placer la solidarité, selon le cas, soit au cours de la procédure d'assiette soit au cours de la procédure de recouvrement. Ce qu'il faut retenir c'est bien sûr les effets de la solidarité qui place le débiteur principal et le débiteur solidaire sur un pied d'égalité.

515. Ceci milite pour une solidarité du dirigeant prévue par les textes et non décidée par le juge. Il faut revenir à notre sens sur ce qu'est la solidarité à savoir un mécanisme de désignation d'un codébiteur. Il offre bien évidemment en matière fiscale une voie supplémentaire pour le recouvrement mais ce serait « tirer droit » et donc faire l'impasse sur l'essentiel que de confondre solidarité et mesure de recouvrement. Or, les décisions dont nous nous sommes faits l'écho précédemment clarifient la situation de l'administration en présence de codébiteur solidaire. Le respect du principe de loyauté des débats trouve à s'appliquer au cœur même de la procédure pour le débiteur principal comme son dirigeant dont la solidarité est recherchée.

516. Imaginons alors une solidarité prévue par un texte, conçue comme sanction administrative c'est-à-dire d'application stricte par les services. Alors, la procédure de rectification ou la taxation d'office engagée auprès de la personne morale redevable de l'impôt devra, dès lors que les conditions sont satisfaites, se conformer au principe de loyauté des débats et associer le dirigeant à la procédure ce qui lui ouvrira les bénéfices du contradictoire et les voies de recours similaires à la société redevable initial.

517. La question de la solidarité pose la question de sa mise en oeuvre. S'il ne fait pas de doute que la solidarité ne se présume pas, les modalités de sa mise en œuvre non plus. La réalité des textes qui encadrent actuellement la solidarité du dirigeant au passif fiscal (LPF, art. L.267 et CGI, art. 1745) nous le confirme. Il n'y a pas de solidarité fiscale sans procédure. Ce qui ne signifie pas que le texte doit prévoir en soi une procédure particulière. Partout où on trouve une application de la solidarité en matière fiscale, elle s'inscrit tacitement dans une procédure –fiscale c'est-à-dire administrative- existante. Par exemple, la solidarité des héritiers au paiement des droits de succession est prévue par un texte et la procédure ne doit pas déroger à ses effets. Mais on l'a vu, c'est aussi soulever la question de la véritable nature de la solidarité c'est-à-dire dans notre cas, de l'obligation solidaire fiscale. En résumé, simplifions et faisons abstraction d'une réflexion législative parfois trop éloignée des principes.

518. Rappelons simplement que la solidarité n'est pas une contrainte procédurale et que dès lors toute procédure –existante- a vocation à se déployer sans en faire un obstacle. Même s'il est vrai que l'exemple de la solidarité des héritiers aux droits de succession traduit une complexité accrue en apparence pour les services de l'administration qui doivent alors mener le contradictoire avec l'ensemble des coobligés, il s'agit d'une conséquence de la solidarité. Contraindre l'administration à faire preuve de loyauté dans les débats avec l'ensemble des codébiteurs est ni plus ni moins que la « sanction » d'une solidarité qui lui sert dans son recouvrement mais qui se motive sans doute d'abord, par la communauté d'intérêt qui existe entre les héritiers. On ne peut pas réduire la solidarité à la simple appréciation que peut en réserver l'administration qui y voit clairement un moyen de recouvrer plus facilement sa créance entre les mains d'un tiers plutôt que son débiteur principal défaillant. La solidarité existe aussi pour poursuivre le lien qui lie plusieurs personnes. Le législateur a sans doute cru bon, et de manière opportune, offrir à l'Administration fiscale, qui ne choisit pas ses débiteurs et

encore moins ses reliquataires, la faculté d'élargir ses possibilités de recouvrement au moyen du mécanisme de la solidarité.

519. Enfin, comme nous l'avons vu, l'action de l'administration est strictement encadrée. Il n'y a manifestement pas lieu de modifier cette situation alors que la solidarité décidée par la voie administrative ne nécessite ni de perturber les procédures dont peut user les services fiscaux pour déterminer l'impôt ou le recouvrer mais également assure au dirigeant désigné comme coobligé –sous conditions faut il le rappeler- de faire valoir le plus tôt possible à la fois le principe du contradictoire, bénéficier de la loyauté des débats, contester sa solidarité et mettre en oeuvre les recours offerts. Et ce dans un temps concomitant à l'objet même de la solidarité : le passif fiscal non recouvré.

CONCLUSION DE LA PARTIE

POUR UNE SOLIDARITE DU DIRIGEANT EQUILIBREE ET ENCADREE PAR LA PROCEDURE ADMINISTRATIVE

AU COURS DU DELAI DE REPRISE

520. Si la solidarité ne se présume, elle nécessite, s'agissant du dirigeant, d'être prévue par le législateur. C'est à ce jour le cas. Et les dispositions des articles L.267 du LPF et 1745 du CGI prévoient la solidarité du dirigeant qui aurait fraudé ou manqué gravement et de manière répétée à ses obligations.

521. La solidarité du dirigeant nécessite donc d'être tout d'abord prévue et donc motivée. Il est donc opportun de rappeler voire même revenir, abstraction faite de toute interprétation ou déviation, sur le sens même de la solidarité. La réforme actuelle du droit des obligations donne assurément un élan nouveau à une notion incontournable du droit civil. Le législateur est d'ailleurs intervenu en soulignant « l'obligation solidaire » et non pas seulement « la solidarité ». Pourtant, la motivation de l'obligation solidaire n'est pas à rechercher dans le code civil quand bien même le mécanisme de solidarité est encadré dans son origine, son objet et ses effets par les dispositions civiles. Il est alors opportun de souligner que nos recherches se soient aventurées à trouver l'origine de la solidarité parmi les motivations constitutionnelles. Cette découverte n'en est pas réellement une car du point de vue politique, il aurait sans doute fallu de peu pour que le terme « solidarité » orne le fronton de nos bâtiments publics et complète la devise « liberté, égalité, fraternité ».

522. C'est surtout du point de vue fiscal que la solidarité trouve son sens dans les fondements de nos institutions et de notre droit. En effet, c'est la solidarité qui justifie la participation de chaque citoyen aux dépenses publiques. Les évolutions législatives ont depuis nourri une doctrine autour de la notion de « solidarisme » et de l'intérêt commun partagé entre plusieurs membres motivant une solidarité entre eux.

523. Le pas peut sembler téméraire à filialiser solidarisme fiscal et solidarité à l'impôt. Pourtant, comme nous l'avons souligné, les deux accumulent les points communs : ils ne se présument pas et mettent en relief la communauté d'intérêt partagée entre plusieurs

membres. Alors bien entendu, les limites de la comparaison sont rapidement atteintes lorsqu'il faut souligner qu'aucune obligation solidaire ne lie l'ensemble des citoyens les uns aux autres au paiement de l'impôt. On imagine mal faire supporter le défaut de paiement du voisin sur soi. Il faut alors se cantonner à apprécier l'obligation solidaire pour ce qu'elle est à savoir un mécanisme civil encadré par des dispositions idoines.

524. La représentation, son mécanisme et son application au droit des sociétés (et par extension à toutes personnes morales douées de la personnalité morale) désignent le dirigeant de droit (autrement dit pour reprendre les termes employés par la Cour de cassation, le dirigeant légal ou statutaire) au rang de candidat idéal à la solidarité avec la société. Les raisons sont multiples à commencer sans doute par le pouvoir qu'exerce le dirigeant sur la société du fait de la représentation qu'il incarne mais aussi du fait que cette représentation est, contrairement aux autres situations représentant-représenté, imposée à la société dont la volition ne s'exprime pas lors de la désignation de son dirigeant. Et le motif est simple lequel d'ailleurs écarte toute forme de contestation de la situation actuelle : la société n'a pas à exprimer sa volonté à être représentée par son organe social pour la raison simple et suffisante que sans représentant, c'est-à-dire sans mécanisme de représentation, la société n'existera pas au sens juridique c'est-à-dire pour être clair en tant que personnalité.

525. La question de la solidarité est soulevée. L'entreprise de solidarité du dirigeant menée par l'Administration fiscale s'inscrit dans un temps qui ne lui appartient pas. Quelle que soit la solidarité fiscale, sa forme comme les personnes intéressées, l'action en solidarité est soumise aux règles de prescription : soit l'action en recouvrement du comptable chargé du recouvrement pour les dispositions de l'article L.267 du LPF soit l'action pénale inhérente à la plainte pour fraude fiscale pour la solidarité de l'article 1745 du CGI.

526. Ensuite, cette solidarité nécessite d'être encadrée. L'intervention du juge ne nous semble pas pour autant opportune pour décider de la solidarité du dirigeant. Il y a lieu selon nous d'inscrire la solidarité du dirigeant dans le cadre d'une procédure administrative et non plus judiciaire.

527. Cette distinction, comme nous l'avons vu, offre alors plusieurs avantages à condition dans un premier temps de rationaliser le paysage procédural de la solidarité en motivant la dépénalisation de la solidarité.

528. Une réforme de la solidarité patrimoniale du dirigeant au passif fiscal est évidemment ambitieuse et nous espérons que notre propos n'aura pas été, aux yeux de nos lecteurs, l'illustration, au pire du péché d'orgueil, au mieux d'un manque d'humilité. L'ensemble de nos travaux aura eu pour vocation de faire l'état des lieux de deux textes, au demeurant très différents (LPF, art. L. 267 et CGI, art. 1745), mais qui portent chacun la même ombre sur le patrimoine du dirigeant : celle de décider de sa solidarité au passif fiscal.

529. L'heure n'est sans doute pas tout à fait venue pour le législateur de se pencher sur ce sujet. Et pourtant le contexte est favorable à souligner les avantages à rénover un mécanisme frappé, démonstration à l'appui, de désuétude en tout cas telle qu'elle est formulée depuis plusieurs dizaines d'années désormais.

530. La solidarité patrimoniale du dirigeant au passif fiscal soulève les critiques de toute part et notre propos y participe à sa manière. Nous n'énumérerons pas ici toutes les observations, critiques, contradictions que soulèvent ces deux textes qui encadrent à eux seuls et uniquement ce que l'on désigne également comme la « responsabilité pécuniaire » du dirigeant. Quelques-unes méritent dans notre conclusion d'être soulignées ne serait-ce que pour leur offrir à nouveau l'occasion de s'exprimer. Pour reprendre l'articulation de notre développement, elles se distinguent sur deux points.

531. Le premier concerne la mise en œuvre du mécanisme de solidarité. Que ce soit face au juge de la responsabilité (LPF, art. L. 267) ou bien devant le juge répressif (CGI, art. 1745), la solidarité est conçue comme une sanction décidée par le juge. Le second concerne les conditions de mise en jeu de la solidarité. La solidarité est suspendue aux manquements ou agissements du dirigeant.

532. Malgré la vocation à la fois budgétaire (voie de recouvrement et non une action en recouvrement *stricto sensu*) et répressive (moyen de lutte contre la fraude à valeur

constitutionnelle¹²⁰⁵), la solidarité patrimoniale du dirigeant au passif fiscal est entourée de tellement de prudence, qu'elle en perd son efficacité.

533. A l'appui de nos travaux présentés précédemment, nous défendons alors une réforme de cette solidarité autour de trois axes.

534. Le premier axe consiste à dépénaliser la solidarité et ainsi concrètement abroger l'article 1745 du CGI. La solidarité n'est manifestement pas une peine. Il s'agit de libérer le juge pénal d'une décision qui, dans tous les cas, n'a pas à être motivée d'une part et qui reste suspendue à une condamnation pour fraude fiscale dont le législateur a souhaité renforcer l'aspect répressif de manière directe¹²⁰⁶ avec des peines aggravées (emprisonnement comme amende ce qui suscite des réactions¹²⁰⁷) et la voie de la confiscation¹²⁰⁸ d'autre part. La solidarité n'est pas, à notre sens et pour les motifs développés, le domaine du juge pénal.

535. Le deuxième axe consiste à concevoir la solidarité patrimoniale du dirigeant au passif fiscal comme une sanction administrative et non plus judiciaire. La loi autorise le législateur à désigner un coobligé. Le recours au juge n'est pas impératif comme l'illustrent d'autre « solidarité » telle que celle liant des cohéritiers en matière de droits

¹²⁰⁵ Cass. Com., 16 avril 2015, n°15-40001 : « la question posée ne présente pas un caractère sérieux en ce que les dispositions de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales, qui ont pour objet, sous le contrôle du juge judiciaire, d'apprécier la responsabilité d'un dirigeant de société, solidairement avec cette dernière, au titre de manquements aux obligations fiscales leur incombant et répondent ainsi à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, ne portent pas atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, dès lors que la situation de l'ancien gérant de société, qui n'a pas participé aux opérations de vérification fiscale, est vérifiée concrètement par le juge devant lequel il peut exercer un recours effectif, notamment en contestant la régularité et le bien-fondé de l'imposition réclamée ; que, d'autre part, l'objectif de valeur constitutionnelle de bonne administration de la justice, qui résulte des articles 12, 15 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, ne peut, en lui-même, être invoqué à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution ; D'où il suit qu'il n'y a pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel. »

¹²⁰⁶ PERROTIN F., Lutte contre la fraude fiscale : bilan d'étape, LPA, n°134, juillet 2015, p.4 ; Comité national de lutte contre la fraude, dossier de presse, 23 juin 2015

¹²⁰⁷ ZAPF H., Amendes fiscales : une nouvelle brèche dans le contrôle des sanctions par le pouvoir judiciaire ?, LNF, juillet 2015

¹²⁰⁸ PERROTIN F., L'AGRASC publie son rapport annuel, LPA, n°112, juin 2015, p.4

de mutation à titre gratuit pour cause de mort ou bien celle qui unit le bailleur à son occupant en matière de taxe d'habitation. Les droits constitutionnels réservent des garanties au dirigeant dont la solidarité serait recherchée, ici sous forme de sanction administrative¹²⁰⁹, dans le respect des dispositions qui encadrent à la fois la procédure de rectification contradictoire ou, dans une mesure différente, la procédure de taxation d'office. L'infliction de la majoration pour manquement délibéré (CGI, art. 1729 a.) ou bien celle relative au défaut de déclaration après mise en demeure (CGI, art. 1728 b) pourrait s'accompagner de la solidarité du représentant légal désigné par les statuts (c'est-à-dire la personne investie des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société et plus généralement de la personne morale). Cette solidarité ouvrirait alors la faculté au comptable chargé du recouvrement de notifier le montant de la dette fiscale due par la société au dirigeant. Et en cas de procédure collective, l'effet suspensif de son ouverture resterait inchangé tout particulièrement pour le dirigeant débiteur solidaire¹²¹⁰.

536. On peut imaginer qu'à défaut de paiement et à l'échéance du délai qui court à compter de la notification de l'acte authentifiant la créance (avis de mise en recouvrement –AMR- ou avis d'imposition) à l'encontre du redevable légal (la société par exemple), le comptable pourrait opposer sa créance au dirigeant au moyen de l'envoi de l'ampliation de l'acte authentifiant la créance et disposer, à l'échéance d'un nouveau délai, de la faculté de prendre des mesures conservatoires aussi bien auprès du redevable légal de la créance (la société) que de son coobligé (le dirigeant). Ainsi, cette procédure imposerait à l'Administration fiscale de mener un débat contradictoire avec le dirigeant personnellement toutes les fois où les impositions réclamées feraient l'objet de l'application d'une pénalité (majoration) s'accompagnant de la solidarité, sanction administrative et ce dès le premier acte de procédure (proposition de rectification notifiée à la société puis réponse aux observations du contribuable, etc...).

¹²⁰⁹ GUTMANN D., Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales, DF, n°13, mars 2015

¹²¹⁰ CE, 9^e et 10^ess-sect., 10 oct. 2014, n°364344

537. Le troisième axe consiste à cantonner cette solidarité, sanction administrative, à un passif en particulier : la taxe sur la valeur ajoutée. Alors pourquoi à la TVA et non pas aux autres ? Tout d'abord parce que la TVA est une imposition à part dans le paysage fiscal français et non pas seulement pour son importance au plan budgétaire ou bien la place qu'elle occupe dans le « manque à gagner » de la fraude mais bien parce que sa nature assimile toute rétention à un détournement. Et que pour ces motifs, les manquements délibérés du dirigeant sont aisément qualifiables¹²¹¹ ce à quoi s'emploient d'ailleurs les services de contrôle des entreprises de la DGFIP¹²¹². Aussi, dès lors que les rehaussements notifiés au contribuable, quelle que soit la procédure engagée, doivent être dressés chef de rehaussement par chef de rehaussement, il est envisageable d'identifier les droits et pénalités visés par la solidarité des autres ce qui trouve une traduction pratique au moment d'authentifier la créance.

538. Et comme à l'image de nos voisins¹²¹³, notamment belges (dont les législations ont été présentées en introduction), la perspective d'une réforme de recouvrement de

¹²¹¹Cass. Com., 12 mai 2015, n°13-27507 : « Mais attendu que l'arrêt constate que le contrôle effectué par l'Administration fiscale a révélé une pratique habituelle de minoration des déclarations de chiffres d'affaires, de retards dans les déclarations de taxe sur la valeur ajoutée et de défauts de reversement de cette taxe facturée et comptabilisée, ayant permis à M. X... de conserver frauduleusement une partie des fonds collectés à ce titre dans la trésorerie de la société et de retarder la procédure de recouvrement de la dette fiscale à une date postérieure à la liquidation judiciaire de la société ; qu'il énonce que la responsabilité de l'exactitude des mentions portées sur les déclarations fiscales incombe au déclarant et que les services fiscaux n'ont pas pour mission de procéder à des contrôles systématiques de ces déclarations pour s'assurer de leur concordance et de leur régularité, ce que démontre le droit légal de reprise dont dispose l'Administration fiscale ; que la Cour d'appel en a exactement déduit que les manquements du dirigeant à ses obligations fiscales avaient rendu impossible le recouvrement de sa dette par l'administration ; que le moyen n'est pas fondé. »

¹²¹² IWEINS D., Contrôle fiscal : mieux vaut prévenir que lutter, Option Finance, juin 2015, p.20 et s.

¹²¹³ Parmi les législations fiscales étrangères qui prévoient la solidarité d'un tiers, le dirigeant n'est jamais omis. Par exemple, aux Pays-Bas, l'Administration fiscale notifie au tiers concerné par la dette, les motifs de l'engagement de sa responsabilité, le délai de paiement et les pénalités encourues. Le tiers peut alors contester sa responsabilité solidaire sur le principe ou sur le montant. Pour cela, une lettre est nécessaire dans les six semaines de la notification. En cas de défaillance du tiers, des sanctions sont possibles à son encontre. Elles peuvent aller jusqu'à la saisie et au prononcé du dépôt de bilan.

l'impôt sur le revenu avec la mise en place d'un prélèvement à la source¹²¹⁴ c'est à dire entre les mains des agents économiques employeurs (comme c'est le cas de la TVA) n'est-elle pas l'occasion de replacer la question de la solidarité au cœur des débats ? En effet, quelles mesures envisagées en cas de défaillance du redevable légal à ce futur prélèvement à la source ? En tant que voie de recouvrement, la solidarité du dirigeant ne peut manifestement pas être éludée tant les enjeux budgétaires sont significatifs. TVA, prélèvements à la source de l'impôt sur le revenu, deux impositions qui mettent en avant en premier leurs problématiques de recouvrement bien avant celles relevant de leur détermination. Gageons alors qu'avec la construction de cette réforme, le lien sera établi avec la TVA et que la solidarité du dirigeant trouvera un nouvel élan dans le paysage fiscal français.

¹²¹⁴ DOUET F., Prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu – Big bang fiscal ou réforme cosmétique ?, JCP N, n°26, 2015 ; PANDO A., Le chantier du prélèvement à la source est lancé, LPA, juillet 2015, n°133, p.3 ;

Légistique – proposition de codification d’une solidarité du dirigeant

Au Livre II du CGI intitulé « Recouvrement de l’impôt »

Au chapitre II intitulé « Pénalités »

Section nouvelle à créer intitulée « Obligation au paiement »

Art. à codifier nouveau :

« Le dirigeant légal ou statutaire est solidaire des suppléments de droits de taxe sur le chiffre d’affaires établis dans les conditions fixées aux articles L.55 à L.61 B et L.66 à L.68 du livre des procédures fiscales qui font l’objet de l’application de la majoration prévue au b. de l’article 1728 ou au a. de l’article 1729 du présent code. »

En conséquence, la solidarité :

- vise le dirigeant de droit ;
- concerne la TVA (et on peut imaginer également la retenue à la source à l’impôt sur le revenu) ;
- est circonscrite aux suppléments qui supportent l’une des majorations citées ;
- contraint l’administration à engager la procédure à la fois vis-à-vis du redevable légal (la société) et son coobligé (le dirigeant) et satisfaire à la fois au principe du contradictoire et de loyauté des débats ;
- ouvre au dirigeant la faculté de discuter l’infliction de la majoration devant le juge de l’impôt et donc sa solidarité ;
- permet à l’Administration fiscale d’engager son action dès l’ouverture de la période de recouvrement (une fois les créances fiscales, grevées par la solidarité, authentifiées).

ARTICLES ET NOTES

ALRIC C., La troublante énigme de la « société devenue de fait », Bull. Joly Sociétés 2006, n°5, p.565

ANCEL P., Privilèges du Trésor, J-Cl. Procédures fiscales, fasc. 580, 2/1994, n°1

ANGOTTI A. et MARTINET F., Conseil d'Etat et Cour de cassation, juge de l'impôt : étude comparative (deuxième volet) – La fiscalité civile et pénale, ou la fable du chêne et du roseau, DF, n° 39, septembre 2013, 435

ANGOTTI A. et MARTINET F., Conseil d'Etat et Cour de cassation, juge de l'impôt : étude comparative (troisième volet) – La fiscalité civile et pénale, ou la fable du chêne et du roseau, DF, n° 40, octobre 2013, 454

ANTONA J-P., COLIN Ph., LENGART F., La responsabilité pénale des cadres et des dirigeants dans le monde des affaires, Dalloz

ARGENTIERI L., La solidarité en matière fiscale : vers la fin de l'exorbitance du droit fiscal ?, La revue du Trésor, n°10, octobre 2006

ARGENTIERI L., La solidarité en matière fiscale : vers la fin de l'exorbitance du droit fiscal ?, La revue du Trésor, n°10, 2006

ASENCION S., Le dirigeant de société, un mandataire spécial d'intérêt commun, Rev. Sociétés, 2000, n°4, p.683 et s

AYRAULT L., Le renforcement des sanctions (colloque « La répression fiscale »), CNAM, 13 juin 2014

AYRAULT L., Solidarité décidée par le juge pénal (CGI, art. 1745), note sous Cass. com., 18 octobre 2011, n°10-25932, Procédures, n°12, 2011, comm. 390

BARBIERI J-F., Survie des créances non déclarées, Bull. Joly Sociétés 2011, p.935

BEAUSSONIE G., Les bornes de la personnalité juridique en droit pénal, Dr. famille 2012, n°9, étude 5

BECQ L et VALES J-M., Une démarche emblématique de la mise en place de la DGFIP : la réingénierie des procédures de recouvrement forcé, Gestion et Finances publiques, n°8-9, août-septembre 2010

BENSIMON J. et OURLY DORE L., Les nouvelles règles de TVA pour les sous-traitants de travaux immobiliers, Contrats Publics, n°143, mai 2014

BERGERES M-C., GUICHARD M. et STEMMER W., La société en participation et la TVA, LPA 2004, n°143, p.5 ;

BERGERES M-Ch., La responsabilité fiscale des dirigeants sociaux, D. 1993, p. 199 et s.

BLANLUET G., LE GALL J-P., La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprises, Rev. sociétés 1992, p. 669 ;

BOISSEAU B., La fiscalité des sociétés publiques locales, RFDA 2013, p. 1146

BOKDAM-TOGNETTI Emilie, L'académicien et le brigand : réflexions autour du concept d'amoralisme du droit fiscal, DF 2012, p. 883

BONNET A., La charge de la preuve en contentieux fiscal, DF, n°49, 5 décembre 2013, 535

BOUCHARD J-Ch., La responsabilité fiscale du dirigeant, Gaz. Pal., 26 sept. 2000, n°270, p.13

BOURS J-P. et PACE X., La responsabilité des dirigeants de sociétés ou d'association vis-à-vis de l'Administration fiscale, Comptabilité et fiscalité pratiques, 04/2008, p. 163 et s.

BOUVIER M., Sciences des finances publiques : le quiproquo, RFFP, 2016, n°133, p.33

CAMOUS E. et COTELLE G., La mise en état patrimoniale des affaires pénales, Dr. pén. juin 2013, ét. 12 ;

CASIMIR J-P., CHADEFAUX M., La responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés, RFC 305, novembre 1998

CAUCHY-PSAUME M-Ch., Requalification d'une société en formation en une société créée de fait, LPA 2009, n°197, p.7, note sous Cass. com., 26 mai 2009, n°08-13.891 ;

CHAPPERT A., La notion de personnalité morale en droit fiscal, Defrénois 2000, n°21, p. 1201

CHAZAL J-P. et REINHARD Y., Le dirigeant d'une société anonyme, poursuivi à titre personnel, peut opposer aux tiers la cessation de ses fonctions, même si cette décision n'a pas été publiée, note sous CA Paris, 3e ch. B, 25 février 2000, RTD com. 2000, p.674

COLLET M., Les nouvelles armes du contrôle fiscal, Droit & patrimoine, 14 mars 2014

COLLET M., Les sanctions administratives et l'article 6 de la Convention européenne desauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, JCP A, 11/13

COLLET M., La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale, RJEP, oct. 2011

COLLET M., Le principe de l'estoppel est-il soluble dans le contentieux objectif ?, RJEP, août 2010

COLLIN P., Les garanties du contribuable, Les cahiers de la fonction publique, juin 2013, n°333, p. 36 et s.

COLONNA D'ISTRIA A., Le principe d'indépendance du contentieux pénal et fiscal : entre Charybe et Scylla, Option finance 2012, n°1195

CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, La Documentation française, mars 2007

CORNU G, Vocabulaire juridique, PUF, 2011, p.347-348

CORNU G, Vocabulaire juridique, PUF, 2011, p.384 : « Effectif(ive) : 3) qui correspond à la réalité

CORNU G., Vocabulaire juridique, PUF, 2011

COSSON J., Les industriels de la fraude fiscale, Ed. Seuil, 1971

COULOC B., Le dirigeant social est responsable de ses déclarations fiscales, note sous Cass. crim., 3 décembre 1998, n°97-85.615

DADOIT M. et MANCIET H., Les risques encourus par le dirigeant dans les sociétés à risque limité, Actes prat. strat. pat., 3/2012, p.24 et s.

DAIGRE J-J., De l'existence d'une société en participation et de la contribution aux pertes entre associés, Bull. Joly Sociétés 2000, n°5, p.567, note sous CA Paris 3e ch. Sect. C, 11 février 2000, n°1998/24770 ;

DANNENBERGER F., Un GIE non immatriculé n'est pas une société de fait, note sous CA Colmar, 1ere ch. Sect. A, 18 mars 2008, n°04-03112, Bull. Joly Sociétés 2008, p.597

DAVOUST D., L'engagement de la responsabilité pécuniaire des associés et des dirigeants d'entreprises par l'Administration fiscale, LPA 1995, n°19, p.4 ;

DE CROUY-CHANEL E., La citoyenneté fiscale, in L'impôt. Archives de philosophie du droit, t. 46, Paris, Dalloz, 2002, p.39

DELATTRE C., L'inclassable travail de la Cour de cassation quant à la détermination de la notion de dirigeant de fait, JC. PÉN. E 2007, n°1872 ;

DELATTRE Ch., Sanctions pénales du non-respect des obligations comptables d'une société commerciale, JCP E 2006, n°51

DELVOLVE P., Les sociétés publiques locales, RFDA 2013, p.1069

DEROUIN Ph., La pénalisation du droit fiscal – Compte rendu de la conférence de l'IACF du 18 avril 2013, DF n°25, act. 309

DERRIDA F., De la solidarité commerciale, RTD Com. 1953, p.329

DESMORIEUX E., L'indication à l'Administration fiscale des noms et adresses des associés d'une société en participation, Bull. Joly Sociétés 2000, n°7 p.745, note sous CE 9e et 10e ss-sect réunies, 21 avril 2000, n°179092

DETRAZ S., La nature de la solidarité de l'article 1745 du CGI, DF, 5/2012, n°551

DETRAZ S., Les éléments constitutifs du délit général de fraude fiscale, Dr. &patr. 2013, n°222, p.18 s.

DIDIER Ph., De la représentation en droit privé, LGDJ, 2000, p.17 et s

DONDERO B., Les dirigeants de sociétés publiques locales, RFDA 2013, p.1116

DONDERO B., Définition de la faute séparable des fonctions du dirigeant social, Recueil Dalloz 2003 p. 2623

DOUAY M., Dirigeants assignés et non encore condamnés au paiement solidaire des impôts dus par la société (LPF, art. L. 267) : intérêt à agir pour contester ces impositions (non), note sous CE, 20 décembre 2013, n°362711, DF n°12, comm. 234

DOUAY M., La responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de sociétés (LPF, art. L. 267) : cinquante ans de mise en œuvre par la DGFIP, DF, 10/2010, n°210

DOUAY M., Mise en œuvre de la responsabilité fiscale solidaire des dirigeants de société par la DGFIP (LPF, art. L. 267), Jurisclasseur, fasc. 590, 1er septembre 2010

DOUET F., Prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu – Big bang fiscal ou réforme cosmétique ?, JCP N, n°26, 2015

DREYER E., Les pouvoirs délégués afin d'exonérer pénalement le chef d'entreprise, D. 13/04-II –chron. p.937 et s.

DUPRE M., La patrimonialisation de l'amende et de la pénalité fiscale, Dr. &patr.

DUPRE M., Le droit pénal fiscal à l'épreuve des principes du droit pénal, Droit pénal n°9/2013, n° 6

FOUQUET O., L'a-moralisme du droit fiscal, Rev. Adm. 1-2/2000 n°313 p. 46 : « L'assiette de l'impôt ne sera calculée différemment pour le membre de l'Académie française et le bandit de grand chemin. »

FOURRIQUES M., La Commission des Infractions Fiscales : quand la fraude fiscale devient un délit pénal, RFC, n°437, novembre 2010, p.15

FOURRIQUES M., La Commission des Infractions Fiscales : quand la fraude fiscale devient un délit pénal, RFC, n°437, novembre 2010, p. 14

FOURRIQUES M., La Commission des Infractions Fiscales : quand la fraude fiscale devient un délit pénal, RFC, n°437, novembre 2010, p.15

GARDETTE A. et MLYNARSKI A., L'évolution des outils juridiques du contrôle fiscal, Gestion & finances publiques, n°12, décembre 2013

GASQUET Th., Recouvrement de l'impôt : l'obligation d'informer le dirigeant conditionne-t-elle l'engagement de sa responsabilité ? note sous CA Paris, 13 septembre 1996, n°95-415, Petites affiches 14/7/1997 n°84, p.18

GERMAIN M., Le droit civil et le droit commercial, in 1804-2004, Le code civil. Un passé, un présent, un avenir, Dalloz, 2004, p.644

GERMAIN M., Naissance et mort des sociétés commerciales, études dédiées à René Roblot, aspects actuels du droit commercial français, LGDJ, 1984, p.219

GIANNO R. et COMBES AE. La dénaturation du mandat social par la pratique dans les sociétés anonymes, gaz pal. 2002 doctrine, p 854

GIBIRILA D., L'obligation aux dettes sociales dans les sociétés civiles, Defrénois 1998, n°10, p.625

GICQUEL E., La fraude fiscale, DF n°28/2007, n°725

GINTER E., Automne 2013 : un tournant dans la politique de contrôle fiscal ?, Droit et patrimoine, 03/14

GOFFIN J-F. et DE SAUVAGE G, La responsabilité des dirigeants de société en matière fiscale, Revue Générale du Contentieux Fiscal, 2008/5, p.355-377

GOULARD G., L'indépendance des procédures, RJF 96 p.2 et s.

GREVET A., Engagement des poursuites sur le fondement des dispositions de l'article L. 267 du LPF : « délais satisfaisants » vs prescription de l'action en recouvrement, Les Nouvelles fiscales, 2012, n°1107, p.18-19

GREVET A., L'absence de décision de sursis à statuer sanctionnée (LPF, art. L267), note sous Cass. com., 17 janv. 2012, n° 11-10.060 : JurisData n° 2012-000628

GREVET A., LPF, art. L.267 : l'autorisation de la hiérarchie du comptable comme préalable à l'action de l'administration, RFP, n°5, mai 2014, p.35 à 37

GUTMANN D., Le contrôle du Conseil constitutionnel sur les sanctions fiscales, DF, n°13, mars 2015

GUTMANN D., La « pénalisation » du droit fiscal : mythe ou réalité ?, DF 4/2011, p.10, §122

GUTMANN D., La lutte contre la fraude fiscale, Cah. dr. entr. 2011, n°2, dossier 7

GUTMANN D., La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscale et pénale, note sous Cass. Crim., 4 novembre 2010, n°10-81233, EFL FR 6 11 p.29

GUTMANN D., Du droit à la philosophie de l'impôt, in L'impôt, Archives de philosophie du droit, t.46, Paris, Dalloz, 2002, p.10

GUYON Y., Subsidiarité de la responsabilité des dirigeants en matière fiscale, note sous Cass. com., 22 octobre 1991, n° 90-10.029, Rev. sociétés 1992, p.366

GUYON Y., Personnalité morale des sociétés. Effets, jcl. Sociétés, fasc 28-15, 1997

HAEHL J-Ph. in Responsabilité fiscale des dirigeants des personnes morales (art. L.266 et L. 267, livre des procédures fiscales), RTD com. 1994, p.374

HAEHL J-Ph., Incidence d'un plan de continuation obtenu par la société, note sous Cass. com., 24 novembre 1992, n° 91-10.185, RTD com 1994, p.382

HAEHL J-Ph., Incidence d'une condamnation à combler l'insuffisance d'actif, RTD com. 1994, p.382

HAEHL J-Ph., L'absence de passivité du comptable public vis-à-vis de la société débitrice, RTD com. 1994, p.379

HERTZOG R., Le droit public financier : un conquérant en attente de reconnaissance, RFFP, 2016, n°113, p.83

IACF, La pénalisation du droit fiscal, Compte rendu de la conférence de l'IACF du 18 avril 2013, RJF 25/13

JAMORT S., La solidarité au regard des droits et libertés fondamentaux, Revue des droits et libertés fondamentaux,

JANSSENS E., Responsabilité en cas de capital insuffisant dans une SCRL, Le Fiscologue, 2009, 1175, p.5 à 8

JEANDIDIER W., Les sanctions pénales en matière fiscale, DF, 3/07

LAMBERT Th., Droit public financier et droit fiscal : une famille à recomposer ?, RFFP, 2016, n°113, p.111

LAVIGNE Pierre, La solidarité devant l'impôt, Revue de Science et législation financière, 1958, p.66 et s.

LEFEUVRE A., De la sécurité juridique en matière de recouvrement de l'impôt, RJF 36/03

LEGROS J-P., Mesures conservatoires et responsabilité du dirigeant, Droit des sociétés, 5/2012, comm. 87

LE TOURNEAU Ph., De l'évolution du mandat, D. 1992, chr. 157

LISANTI C., La responsabilité patrimoniale des dirigeants de sociétés objet d'une procédure collective, in Mélanges en l'honneur du professeur Jean Prieur, Lexisnexis, 2014, p. 183

MAGNIER V., La responsabilité des dirigeants sociaux à l'égard des tiers : le dirigeant est-il unreprésenté ?, RCA, 3/13

MARTINET F. et ANGOTTI A., Conseil d'Etat et Cour de cassation, juges de l'impôt : étude comparative (troisième volet). La fiscalité civile et pénale, ou la fable du chêne et du roseau, RF n° 40, 2013, ét. 454

MASCALA C., Les sanctions applicables aux dirigeants, LPA 2000, n°178, p. 50

MATSOPOULOU H., L'exercice non effectif des fonctions attribuées aux dirigeants de droit n'est pas une cause d'exonération de la responsabilité pénale, note sous Cass.crim., 31 mai 2012, n°11-86.234, Rev. sociétés 2013, p.47

MATSOPOULOU H., note sous Cass. crim., 28 janvier 2004, n°03-80595

MEIER E. et TORLET R., L'indépendance des procédures fiscale et pénale, ou quand un train peut en cacher un autre, DF, n°42/2012, comm. 488

MEIER E. et TORLET R., L'indépendance des procédures fiscale et pénale, ou quand un train peut en cacher un autre, DF, n°42/2012, comm. 488

MORTIER R., Le chevauchement fantastique de la contribution aux pertes et de l'obligation aux dettes, JC. PÉN. E 2011, n°46, p. 28 et s. ;

MORVAN P., Délégation de pouvoirs en matière pénale dans la société anonyme à directoire, JC. PÉN. E 2008, n°2337

NATAF Ph., L'engagement de la responsabilité fiscale des dirigeants [...], LPA 1996, n°90, p.13 ;

PANDO A., Le chantier du prélèvement à la source est lancé, LPA, juillet 2015, n°133, p.3

PERROTIN F., Lutte contre la fraude fiscale : bilan d'étape, LPA, n°134, juillet 2015, p.4

PERROTIN F., L'AGRASC publie son rapport annuel, LPA, n°112, juin 2015, p.4

PICAND-L'AMEZEC A., L'obligation des associés en participation envers les tiers, Rev. sociétés 1991, p.567

PIERRE J-L., Conditions auxquelles la responsabilité fiscale des dirigeants sociaux peut être retenue, note sous Cass. com., 29 septembre 2009, n°08-19.504, Dr. sociétés 2010, janvier, p.43-45 ;

PILLET F., La responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés, personnes morales et groupements (LPF, art. L.266 et L. 267), JC. PÉN. A , n°8, 23 février 1989 ;

PONTIER J-M., De la solidarité nationale, RD publ., 1983

PRIEUR J., La protection du patrimoine privé du chef d'entreprise : le rôle du notaire, JCP N, n°45-46, 2014

PRIEUR J., Le patrimoine professionnel affecté : l'EIRL, JCP N, n°51, 2010

PRIOL J-M., Liquidation de sociétés : conditions d'engagement de la responsabilité et lien de causalité, note sous Cass. com., 11 janvier 2005, n° 02-16.597 : Bull. 2005 IV n° 7 p. 6, Rev. sociétés 2005, p. 661

RACINE J-F., note sous CAA Paris, 5e ch. B, 30 décembre 2005, n°01PA03603, Gaz. Pal. 2006 ;

RAIMON M., Les sociétés non immatriculées et l'engagement des associés vis-à-vis des tiers, Gaz. du Palais, 21 décembre 2000, n°356, p.2 ;

RIVES-LANGE J-L., La notion de dirigeant de fait au sens de l'article 99 de la loi du 13 juillet 1967 sur le règlement judiciaire et la liquidation de biens, D. chr., p. 41

ROBERT J-H., note sous Cass. crim., 16 janvier 2013, n°12-82546, Droit pénal n°6, juin 2013, comm. 92

ROBERT J-J., Complice de l'innocent, solidaire de l'inconnu (adage fiscal), note sous Cass. crim 15 décembre 2004, n°03-87.827, Dr. pén. 2005, n°5

ROCHER A., Les conditions de la validité formelle d'un avis de mise en recouvrement, JCPEA, n°22 30 mai 2013, 1323

ROGNON J-C., La solidarité fiscale est-elle une mesure pénale ?, BF 4/13

PIOL P-M., Liquidation de sociétés : conditions d'engagement de la responsabilité et lien de causalité, note sous Cass. com., 28 septembre 2004, n°02-18.394, Rev. sociétés 2005, p. 661

SALOMON R., Droit pénal fiscal (chroniques), DF 4/2014

SALOMON R., Droit pénal fiscal (chroniques), DF 29/2013

SALOMON R., Droit pénal fiscal (chroniques), DF 43/13

SAVATIER R., L'écran de la représentation devant l'autonomie de la volonté de la personne, D.1959, chron., p. 50

SCHOLER P., Pas de société de fait sans participation aux bénéfices ni contribution aux pertes, Bull. Joly Sociétés 2000, n°11, p.1094, note sous Cass. com., 30 mai 2000, n°1173 F-D ;

SERLOOTEN P., Clôture pour insuffisance d'actif et responsabilité fiscale du dirigeant, note sous Cass. com., 30 mai 2000, n°98-10926, Bull. Joly Sociétés 2000, n°10, p.903

SERLOOTEN P., Comment déterminer la faute du dirigeant social au titre de sa responsabilité fiscale au regard des spécificités du régime de collecte de la TVA ?, note sous Cass. com., 3 avril 2002, Bull. Joly Sociétés 2002, n°8 p.949

SERLOOTEN P., Des difficultés de mise en jeu de la responsabilité fiscale d'un dirigeant, note sous CA Paris 1ère ch. Sect. B, 21 sept 2007, n°05/07637, Bull. Joly Sociétés 2008, n°1, p.60

SERLOOTEN P., Incidence du statut fiscal d'une société de fait sur une procédure de vérification de comptabilité, note sous Cass. com., 26 mars 2002, n°725 FS-P, Bull. Joly Sociétés 2002, n°7, p.837

SERLOOTEN P., L'action de L.267 LPF est une action en responsabilité, note sous Cass. com., 11 janvier 2005, n°02-16.597 : Bull. 2005 IV n° 7 p. 6, Bull. Joly Sociétés 2005, p.606 ;

SERLOOTEN P., Le dirigeant social au sens de l'article L. 267 du LPF, Bull. Joly Sociétés 2002, n°12, p. 1328, note sous CA Versailles 1re ch. 1ere sect., 12 septembre 2002, n°01/00375 ;

SERLOOTEN P., Le dirigeant social au sens de l'article L. 267 du LPF, note sous CA Versailles 1ere ch. 1ere sect. 12 septembre 2002, n°01/00375, Bull. Joly Sociétés 2002, n°12, p.1328

SERLOOTEN P., Responsabilité des dirigeants : réalité du passif fiscal et lien de causalité avec la faute, note sous Cass. com., 28 septembre 2004, n°02-18394, Bull. Joly Sociétés 2005, p.281 ;

SERLOOTEN P., Responsabilité fiscale : coordination des actions contre le dirigeant et contre la société, note sous Cass. com., 31 octobre 2006, n°04-15497, Bull. Joly Sociétés, 2007, p.98

SERLOOTEN P., Responsabilité fiscale des dirigeants : direction effective et opposabilité des exceptions, note sous Cass. com., 3 mars 2004, n°02-14.882, Bull. Joly Sociétés 2004, n°6, p.821 ; SERLOOTEN P., Responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprises en difficulté : régime au profit exclusif du Trésor, note sous Cass. com., 16 janvier 2001, n°98-12.766, Bull. Joly Sociétés 2001, n°4, p.360

SERLOOTEN P., Responsabilité solidaire des dirigeants sociaux (LPF, art. L. 267) : la faute du dirigeant et la contestation de la dette fiscale de la société, note sous Cass. com., 25 avril 2006, n°03-20709, Bulletin Joly Sociétés, 1er août 2006, n°8, p.1050

SERLOOTEN P., Responsabilité solidaire des dirigeants sociaux (LPF, art. L. 267) : la faute du dirigeant et la contestation de la dette fiscale de la société, note sous Cass. com., 25 avril 2006, n°03-20.709, Bull. Joly Sociétés 2006, p.1050

SERLOOTEN P., Société en formation : frontière avec la société en participation et la société créée de fait, note sous Cass. com., 26 novembre 1996, n°1884 P, Bull. Joly Sociétés 1997, n°2, p.149 ;

SERLOOTEN P., Toute poursuite fiscale à l'encontre d'un membre d'une SNC suppose un titre exécutoire, note sous Cass. com., 3 mai 2006, n°03-15.462, Bull. Joly Sociétés 2006, n°10, p.1177

SIVIEUDE O. et LLORCA B., Pourquoi et comment lutter contre la fraude fiscale ?, Gestion et finances publiques, n°7/8 Juillet-Août 2014, p.115 et s.

THEVENET B., Validation du système français des pénalités fiscales par la Cour européenne des droits de l'Homme, note sous CEDH, 7 juin 2012, n°4837/06, Lexbase hebdo, n°494, 19 juillet 2012

URBINO-SOULIER F., La solidarité des personnes condamnées en application des articles 1741 à 1743 du Code général des impôts avec le redevable légal des impôts fraudés (art. 1745, C.G.I.), JCPE, n°24, juin 1987, act. 16446

VACRATE S., Que cache l'apparence derrière la société créée de fait ?, LPA 2004, n°42, p.5 ;

VAN DYCK J., Responsabilité solidaire : aucune échappatoire ?, Le Fiscologue 2009, n°1166, p. 2-3

VAN HISSENHOVEN P., La responsabilité des administrateurs d'une ASBL pour dettes fiscales, Actualités fiscales (Kluwer Belgique), 2011, n°1, p.1-4

VENDEUIL S., Nouvelle régulations économiques et dissociation des fonctions de président du conseil et de directeur général, JCP E 2001. p.1315

VERON M., Droit pénal des affaires, Dalloz, 7e éd., p.214 et s. ;

VIALA A., A propos de la mise en œuvre de la procédure de l'art. L. 267 [...], Gaz. Pal. 1991 ;

WIEVIORKA M., Justice et consommation, Ministère de la Justice, Service de la coordination de la recherche. Etude sociologique, La documentation française, 1976

WOLF M., La lutte contre la fraude carrousel (colloque « La répression fiscale »), CNAM, 13 juin 2014

WOLF M., COURJON O. et BOUCHARD J.-C., Une déclaration électronique des achats pour éradiquer la fraude carrousel à la TVA, BF, 7/14

WRAZEN C [...], La responsabilité fiscale et pénale du dirigeant d'entreprise, RJF, 14/09, n°60 et 61

OUVRAGES, THESES, COLLOQUES ET RAPPORTS

AYRAULT L., *La répression fiscale*, colloque Cnam, 13 juin 2014

BERNIER G., CHETCUTI L., COURTOIS-FINAZ A., *La TVA racontée aux dirigeants et à leurs conseils*, Litec, 2007

BETCH M., *Droit fiscal*, Vuibert, 2e éd., 2010

BETCH M., *Le juge judiciaire et l'impôt*, Litec, 2010

BOCQUET A., DUPONT-AIGNAN N., *Lutte contre les paradis fiscaux : si l'on passait des paroles aux actes*, Rapp. AN, 2013

BOUVIER M., Les cadres conceptuels de la justice fiscale, in Vapaille L. (dir) *Refonder l'impôt sur le revenu ?* Colloque 20 janvier 2012 CERAP L'Harmattan 2013, p. 26

BRURON J., *Droit pénal fiscal*, LGDJ, Coll. Systèmes, 1993

CABRILLAC M., MOULY C., CABRILLAC S. et PETEL P., *Droit des sûretés*, LexisNexis, 2010

CANIVET G., *La question de la responsabilité du juge en France*, conférence à l'Université de Cambridge, le 19 novembre 2002

CHASTAGNARET M., *De la responsabilité fiscale. Responsabilité de l'Administration et responsabilité solidaire des tiers*, Aix en Provence, PUAM, 2003

CHAVENT-LECLERE, *Les fondement des responsabilités du dirigeant d'entreprise*, in la responsabilité fiscale pénale du dirigeant d'entreprise, compte rendu du colloque organisé par l'Université Lyon III le 31 octobre 2008, RDF 16/09 n°979

CLARISE J., *De la représentation. Son rôle dans la création des obligations*, th. Dactyl., Société lilloise d'édition et de librairie, 1949

COMITE NATIONAL DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE, dossier de presse, 23 juin 2015

COLLET M. et COLLIN P., *Procédures fiscales*, Puf, 2014

COLLET M., *Droit fiscal*, Puf, 2013, 4 éd.

COLLET M., *L'impôt confisqué*, Ed. Odile Jacob, 2014

CORNU G., Vocabulaire juridique, Puf, 2011

COZIAN M., VIANDIER A. et DEBOISSY F., Droit des sociétés, Litec, 21ème éd.

DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B. et RACINE P.-F., *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale* : Dalloz, 4e éd., 2003

DE COURSON Ch. et LEONARD G., *Les fraudes et les pratiques abusives*, rapp. au Premier ministre, décembre 1996, p.54

DE CROUY-CHANEL, La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française. In T. Berns, J.-C.K.Dupont, M. Xifaras (dir.), Philosophie de l'impôt, actes d'un colloque international, Université libre de Bruxelles, 29 avril 2004, Bruxelles, Bruylant, 2006

DE LA MARDIERE Ch., *colloque « La répression fiscale »*, CNAM, 13 juin 2014

DELALANDE N., *Les batailles de l'impôt, Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Seuil, 2014

DELHOMME M. et MULLER Y., *Comptabilité et droit pénal*, Litec

DELMAS-MARTY M., *Droit pénal des affaires*, PUF 1993, t. 1

DELOT D., *La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise*, LGDJ, 2003

DELVAUX M.-A., *Les responsabilités des fondateurs, administrateurs et gérants des s.a.,s.p.r.l et s.c.r.l.*, Droit des sociétés commerciales, t.1, 2006-2007, Bruxelles, Kluwer

DEMANTE G., Principes de droit de l'enregistrement, 3è éd. , 1878, t. 1

DOUAY M., Procédures fiscales et loi de sauvegarde des entreprises, Litec, 2007

DOUAY M., Le recouvrement de l'impôt, LGDJ, 2005

GAILLARD E., Le pouvoir en droit privé, Economica, 1985

GIBIRILA D., Le dirigeant de société : statut juridique, social et fiscal, Litec, 1995

GIUDICELLI-DELAGE G., Droit pénal des affaires, Dalloz, 5e éd.

GOUR C., MOLINIER J., TOURNE G., Les grandes décisions de la jurisprudence fiscale, PUF, 1977

GREVET A, *L'EIRL*, Ed. d'Organisation, 2010

HONTEBEYRIE A., Le fondement de l'obligation solidaire en droit privé français, thèse dactyl., Economica, 2004

LAMBERT Th., Les sanctions pénales fiscales, Paris, L'Harmattan, 2007

LEPAGE A., MAISTRE DU CHAMBON P. et SALOMON R., Droit pénal des affaires, Litec

MAGNIER V., Droit des sociétés, Dalloz, 2004, 2^e éd.

MALAURIE Ph., AYNES L., Droit civil, les biens, 3^eme éd, defrenois, 2007

MARTIN G., La représentation des sociétés commerciales par leurs organes, thèse dactyl., Nancy, 1977

MARTINEZ J-C., Le statut du contribuable, thèse dactyl., Montpellier, 1975

MASSART Th., Droit commercial, Ed. Gualino, 2007

MATHEY N., Recherche sur la personnalité morale en droit privé, th. , Paris II, 2001

MAURANGES G., Sur l'histoire de l'idée de solidarité, Paris, A . Michalon, 1909

MAZAN J-Y., La société en participation des professions libérales, Defrénois 2009

MAZETIER S., Avis présenté au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 11 juin 2013

MOUBSIT Hassna, La représentation en droit des sociétés, thèse dactyl., L'harmattan, 2013

PETEL Ph. Le contrat de mandat, Dalloz, 1994

RACINE P-F, *Lutte contre la fraude fiscale et constitution*, Débat entre Pierre-François Racine, Jean-Pierre Lieb et Gilles Entraygues, animé par Christophe de la Mardière

ROSA A., Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne, thèse dactyl., Dalloz, 2015

SAINT-AURE Y., *Responsabilité fiscale des dirigeants de société*, Ed. Liaisons

Table des matières

Table des principales abréviations	7
Introduction	11
Première partie	57
Protéger le dirigeant en encadrant les conditions de sa solidarité	
Titre 1	59
Pour une solidarité limitée au seul dirigeant responsable du passif fiscal	
Chapitre 1	61
Une solidarité justifiée par le pouvoir exorbitant de représentation du dirigeant	
Section 1	62
De la solidarité : entre solidarisme fiscal et obligation solidaire au passif fiscal	
§ 1 La solidarité : mécanisme civil en mouvement	62
A. Avant la réforme du droit des obligations	63
B. Après la réforme du droit des obligations	65
§ 2 Solidarité et impôts : le solidarisme fiscal	68
§ 3 Solidarité et fiscalité : de l'obligation solidaire au passif fiscal	70
§ 4. Solidarité et droit des personnes morales : entre associé et dirigeant	71
Section 2	76
De la représentation en droit des sociétés : entre délégation de pouvoirs et présomption de responsabilité fiscale du dirigeant	
§ 1 La représentation : à la fois indispensable à la société et préalable aux pouvoirs du dirigeant social	76
A. La représentation des sociétés personnifiées	76
B. Représentation et pouvoir de direction	79
C. Du pouvoir de la représentation à la responsabilité	81
D. Réforme du droit des obligations et représentation en droit des sociétés	82
E. Représentation et manquements du dirigeant aux obligations fiscales	85
§ 2 La délégation de pouvoirs : l'ombre de la présomption de responsabilité du dirigeant	86
A. Le dirigeant de droit supporte de facto une présomption de responsabilité quant aux obligations fiscales de la société qu'il dirige	86
B. Le dirigeant de droit et la délégation de pouvoirs : souvent invoquée, rarement effective	88
C. Le dirigeant dont on soulève la responsabilité doit être en mesure de se défendre au même titre que la société qu'il dirige	92
Conclusion du chapitre	95
Pour une solidarité du dirigeant-représentant exorbitante du droit commun	
Chapitre 2	99
Une solidarité applicable en cas de manquements à l'origine du passif fiscal	
Section 1	100
Le dirigeant (au sens des articles L.267 du LPF et 1745 du CGI)	
§ 1 La personne morale et son dirigeant	101
A. Du point de vue du dirigeant de droit	101
B. Du point de vue du dirigeant de fait	108
C. Le dirigeant associé non déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une disposition de la loi	113
D. Le dirigeant associé déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une disposition de la loi	123
§ 2 Les limites à la mise en œuvre des dispositions de l'article L. 267 du LPF	131
§ 3 Le dirigeant condamné sur le fondement de l'article 1745 du CGI	133
Section 2. Les manquements du dirigeant sanctionnés par sa solidarité au passif fiscal	144
§ 1 Manquements graves et répétés ou manœuvres frauduleuses	144
§ 2 Fraude fiscale et procédés de fraude fiscale	150
§ 3 L'absence de circonstances atténuantes au civil comme au pénal : présomption simple de responsabilité ?	163
A. Du point de vue des dispositions de l'article L.267 du LPF	163
B. Du point de vue des dispositions de l'article 1745 du CGI	166
Conclusion du chapitre	179
Pour une solidarité du dirigeant de droit responsable des manquements aux obligations fiscales	

Deuxième partie	271
Faciliter la mise en œuvre de la solidarité par l'administration	
Titre 1	273
Pour une solidarité inscrite dans le cadre juridique et fiscal actuel	
Chapitre 1	275
Une solidarité dans le délai de reprise soumise aux règles de la prescription	
Section 1	276
Prescription et action en recouvrement	
§ 1 Une course contre le temps	276
§ 2 S'agissant des mesures conservatoires	286
§ 3 Procédures collectives et prescription de l'action de l'administration	288
§ 4 Les procédures de sauvegarde, de redressement judiciaire et de liquidation judiciaire	289
§ 5 Les effets de la prescription	293
§ 6 Le contentieux de la prescription	295
Section 2	300
Prescription et poursuites pénales fiscales	
Conclusion du chapitre	304
Pour une mise en œuvre de la solidarité dans le délai de reprise de l'administration	
Chapitre 2	307
Une solidarité « dépenalisée » dans le respect du principe d'indépendance des procédures	
Section 1	308
Le principe d'indépendance des procédures des articles L. 267 du LPF et 1745 du CGI	
§ 1 LPF, art. L.267 et CGI, art. 1745	308
§ 2 Action en recouvrement contre la société et action en solidarité à l'encontre du dirigeant	310
§ 3 Action en solidarité à l'encontre du dirigeant et procédure collective	310
Section 2	315
La procédure dédiée à l'action fondée sur l'article L. 267 du LPF	
§ 1 Une procédure exorbitante	315
§ 2 Autorisation du supérieur hiérarchique et autorité du comptable chargé du recouvrement	320
§ 3 Diligence du comptable chargé du recouvrement	328
Section 3	343
Politique de répression de la fraude fiscale et solidarité fiscale du dirigeant	
§ 1 La lutte contre la fraude fiscale au cœur des préoccupations	343
§ 2 Une sélection rigoureuse des dossiers dont les critères ont peu évolué	356
§ 3 La Commission des Infractions Fiscales (CIF)	363
§ 4 Plainte et constitution de partie civile	368
Conclusion du chapitre	375
Pour une dépenalisation de la solidarité fiscale du dirigeant	
Chapitre 3	381
Une solidarité « sanction administrative » avec pour finalité le recouvrement du passif fiscal	
Section 1	382
Les mesures conservatoires	
Section 2	387
Les peines et la solidarité au passif fiscal	
§ 1 La pénalisation de la fraude et de la solidarité	387
§ 2 La solidarité fiscale pénale : mesure de recouvrement de la fraude fiscale ?	393
§ 3 L'amende comme nouvelle forme de solidarité ?	404
Conclusion du chapitre	407
D'une solidarité-sanction judiciaire à une solidarité-sanction administrative	
Conclusion du titre	411
Pour une solidarité du dirigeant au cœur d'une procédure à renouveler	

Titre 2	413
Pour une solidarité précoce dans le respect des droits du dirigeant	
Chapitre 1	415
Une solidarité en adéquation avec les droits actuels du dirigeant	
Section 1	416
Le sursis à statuer	
§ 1 La demande de renvoi préjudiciel	416
§ 2 La contestation des dettes fiscales par le dirigeant poursuivi au cours de la procédure pénale : l'impossible sursis à statuer	421
§ 3 Indépendance des procédures : à nouveau la question du sursis à statuer	425
Section 2	431
Le sursis de paiement	
Section 3	435
Droits du dirigeant codébiteur solidaire	
§ 1 Le dirigeant non encore condamné	435
§ 2 Le dirigeant condamné	437
Section 4	447
La question de l'action récursoire ou la conformité de la solidarité fiscale pénale avec les droits constitutionnels	
Conclusion du chapitre	451
Pour une procédure unique dans le respect des droits actuels	
Chapitre 2	455
Une procédure dans le respect du principe de loyauté des débats et du principe du contradictoire	
Conclusion du chapitre	459
Pour une solidarité dans le respect du principe de loyauté des débats	
Conclusion de titre	461
Pour une solidarité du dirigeant équilibrée entre action en recouvrement et contradictoire	
Conclusion de la partie	463
Pour une solidarité du dirigeant équilibrée et encadrée par la procédure administrative au cours du délai de reprise	
Conclusion	467
Légistique	473
Bibliographie	475

Arrêts Cour de cassation (LPF, art. L. 267)

Arrêts Cour de cassation (CGI, art. 1745)

Tous les arrêts (304) disponibles sur Legifrance au visa de l'article L 267 du LPF

n° arrêt par ordre chronologique	Juridiction	date	publiée au bulletin n°	Décision attaquée	Société, personne morale ou groupement	procédure collective, RJ, LJ, in bonis, NR	Impôts et/ou taxes visés	Dirigeant(s) poursuivis(s)	enjeux	conclusions (constations suffisantes càd contrôle de la cour d'appel inobservations graves et répétées des obligations fiscales ayant rendu le recouvrement impossible, lien de causalité, application de la loi dans le temps, concurrence des procédures (pénale, civile ou commerciale -condamnation au comblement de passif-), sursis à statuer, ...	
1 cass crim		13-oct-86	86-90779 Bulletin criminel 1986 N° 281 p. 714	Cour d'appel de Paris, du 16 décembre 1985						Fait une exacte application des principes qui régissent les règles de l'autorité de la chose jugée au civil, la Cour d'appel qui, saisie par l'administration ds Impôts d'une demande tendant à l'application, contre les prévenus condamnés, des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts, a rejeté l'exception de chose jugée soulevée par l'un d'eux, dirigeant de fait de la société ayant éludé les impôts dus, exception tirée d'une décision définitive du président du Tribunal de grande instance, lequel, sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales, avait dit que ce dirigeant ne pouvait être solidairement tenu des impôts réclamés à la personne morale, la preuve de sa gestion de fait n'étant pas rapportée, pas plus que l'impossibilité du recouvrement des impositions dues par la société. En effet l'action diligentée par le comptable du Trésor devant le président du Tribunal de grande instance sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales contre les gérants majoritaires d'une SARL, ou les dirigeants de droit ou de fait de toute société n'a ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur que celle mise en action devant la juridiction pénale sur le fondement des dispositions de l'article 1745 du Code général des	champ d'application : indépendance des procédures ; procédure pénale
2 Cass.com.		04-nov-86	86-16085-106 Bulletin 1986 IV N° 200 p. 173	Cour d'appel de Paris, du 28 septembre 1984	srl	nr	nr	gérant	nr	L'article 74 de la loi du 18 janvier 1980, devenu l'article L. 267 du livre des procédures fiscales, qui vise des inobservations graves et répétées des obligations fiscales, ne peut être appliqué à des faits les caractérisant commis au cours d'une période antérieure à son entrée en vigueur	application de la loi dans le temps
3 Cass.com.		09-nov-87	86-16085-106 Bulletin 1987 IV N° 232 p. 173	Cour d'appel de Versailles, du 13 mai 1986	société	nr	nr	dirigeant	nr	l'article 74 de la loi du 18 janvier 1980 qui vise les inobservations graves et répétées des obligations fiscales, ne peut être appliqué à des faits commis antérieurement à son entrée en vigueur	application de la loi dans le temps
4 cass com		24-nov-87	86-16678 non	Cour d'appel de Versailles du 13 mai 1986	sa	oui (date ?)	nr	président	nr	"paiement in solidum" "la cour d'appel a relevé les nombreux manquements graves et répétés dus au fait personnel de M. Brion aux obligations fiscales de la société Nolot ; qu'elle a, contrairement aux allégations du pourvoi, déclaré que le caractère de gravité de ses manquements justifiait l'application des dispositions de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales et ainsi donné une base légale à sa décision " alors que le dirigeant "avait montré qu'il s'était totalement ruiné dans l'opération, sans qu'aucune faute ne lui ait jamais été imputée durant la procédure de liquidation de biens"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ayant rendus impossible le recouvrement
5 cass com		15-déc-87	86-13313 Bulletin 1987 IV N° 279 p. 208	Cour d'appel de Grenoble, du 27 mars 1986	société	nr	nr	dirigeant	nr	Constatations nécessaires Ne donne pas de base légale à sa décision au regard de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, la cour d'appel qui déclare le dirigeant d'une société solidairement responsable d'impositions et de pénalités dues par celle-ci, sans caractériser la responsabilité du dirigeant pendant l'exercice de son mandat social, en ce qui concernait l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société, et sans relever les circonstances, autres que le défaut de déclaration et de paiement, en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales de la société, qui survivait pour les besoins de sa liquidation, avait rendu impossible le recouvrement des impositions dues	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ayant rendus impossible le recouvrement
6 cass com		19-janv-88	86-12415 non	Cour d'appel de Paris du 23 janvier 1986	sarl	nr	nr	gérant de fait	5 369 810 francs	"la Cour d'appel, sans se borner à une simple référence à l'arrêt ayant condamné M. Z... pour fraude fiscale, a relevé qu'il résultait de la procédure pénale que M. Z... avait reconnu avoir été gérant de fait de la société AAR "	direction effective
7 Cass.com.		07-juin-88	86-19253 Bulletin 1988 IV N° 196 p. 136	Cour d'appel de Lyon, du 15 octobre 1986	sa	rj 25/06/80 lj 18/06/82	plusieurs impositions	président	nr	procédure à jour fixe : "tout plaideur est fondé à solliciter par voie de requête du président du tribunal compétent l'autorisation d'assigner son adversaire à une date déterminée par ce magistrat ; que l'autorisation accordée par le président du tribunal est insusceptible de recours"	procédure assignation à jour fixe
8 cass com		28-juin-88	87-10591 Bulletin 1988 IV N° 224 p. 154	Cour d'appel de Paris, du 27 novembre 1986	sarl	nr	nr	gérant de droit (minoritaire) et gérant de fait	nr	A RAPPROCHER : Chambre civile 2, 1986-12-15 Bulletin 1986, II, n° 190, p. 129 (rejet), et l'arrêt cité ; Chambre commerciale, 1988-06-28 Bulletin 1988, IV, n° 223 (1), p. 153 et les arrêts cités Dès lors qu'il résulte des conclusions produites qu'au moment où les juges du second degré ont statué le receveur territorialement compétent exerçait personnellement au nom de l'Etat l'action tendant au recouvrement des impôts qui lui était confié, l'indication qu'il était soumis à l'autorité hiérarchique du directeur des services fiscaux et du directeur général des Impôts étant sans influence sur sa qualité pour agir, il s'ensuit que la situation donnant lieu à la fin de non-recevoir tenant à ce que cette action avait été engagée par l'administration des Impôts, représentée par le directeur général des Impôts, avait disparu au sens de l'article 126 du nouveau Code de procédure civile et n'avait plus à être relevée d'office	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable
9 Cass.com.		11-oct-88	86-10331 Bulletin 1988 IV N° 273 p. 186	Cour d'appel de Bourges, du 13 novembre 1985	sarl	liquidation des biens (date ?)	nr	gérant non majoritaire	nr	cet arrêt concerne la restriction posée parmi les dispositions de l'art L 267 du LPF relatives aux dirigeants déjà responsable des dettes sociales : Dirigeant condamné au paiement des dettes sociales en vertu de l'article 99 de la loi du 13 juillet 1967 (non) Il résulte des termes de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales que l'action prévue par ce texte n'est exclue que si, en vertu d'une disposition légale, le dirigeant de la société en cause est tenu de la totalité de la dette fiscale restant due en qualité de débiteur direct du comptable poursuivant. Tel n'est pas le cas lorsque le dirigeant est condamné à supporter les dettes sociales et à verser au syndic de la procédure collective une somme devant revenir à l'ensemble des créanciers de la personne morale débitrice au prorata de leurs créances ou suivant l'ordre des privilèges dont ils disposent . la cour de cass de conclure : "l'action prévue par ce texte [LPF, art. L 267] n'est exclue que si, en vertu d'une autre disposition légale, le dirigeant de la société en cause est tenu de la totalité de la dette fiscale restant due en qualité de débiteur direct du comptable poursuivant ; que tel n'est pas le cas lorsque le dirigeant est condamné à supporter les dettes sociales et à verser au syndic de la procédure collective une somme devant revenir à l'ensemble des créanciers de la personne morale débitrice au prorata de leurs créances ou suivant l'ordre des privilèges dont ils disposent"	indépendance des procédures ; condamnation à combler le passif
10 Cass.com.		03-nov-88	86-13947 non	Cour d'appel d'Als-en-Provence du 14 mars 1986	sarl	LJ (date?)	nr	dirigeant	nr	"Mais attendu que le texte visé au moyen, qui est en réalité l'article 74 de la loi du 18 janvier 1980 dont les dispositions ont été codifiées à l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, prévoit la responsabilité solidaire du dirigeant d'une société, envers le Trésor public, pour les impositions et pénalités dues par celle-ci ; que dès lors, le moyen qui se fonde sur ce texte pour critiquer l'arrêt ayant condamné le gérant d'une société à responsabilité limitée à réparer au profit de cette société les conséquences de ses fautes de gestion par application de l'article 52 de la loi du 24 juillet 1966, est inopérant" : conclusion il ne faut pas confondre l'action en solidarité de l'article L 267 du LPF avec l'ation fondée sur la faute de gestion du dirigeant aux fins de le voir indemniser la société (l'article 74 de la loi du 24 janvier 1980) que la faute de gestion soit avérée ou non en l'état à l'instance	champ d'application : indépendance des procédures ; condamnation à indemniser la société
11 cass com		17-janv-89	86-19252 Bulletin 1989 IV N° 26 p. 15	Cour d'appel de Paris, du 16 octobre 1986	sa	nr	nr	pca	nr	la cour d'appel a violé les textes susvisés dès lors "que les énonciations de l'arrêt ne caractérisaient pas la responsabilité personnelle de M. X... pendant l'exercice effectif de son mandat social en ce qui concernait l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société" et L'inopposabilité aux tiers des faits et actes d'une société commerciale sujets à mention au registre du commerce et non publiés à ce registre, prévue par l'article 6 de la loi du 24 juillet 1966 et l'article 43 du décret du 23 mars 1967 applicable en la cause, ne peut être invoquée en ce qui concerne les faits et actes mettant en jeu la responsabilité personnelle d'un dirigeant ; et la faculté ouverte par l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales de déclarer le dirigeant d'une société solidairement responsable du paiement des impositions et pénalités dues par celle-ci suppose établie la responsabilité personnelle de ce dirigeant pendant l'exercice de son mandat social en ce qui concerne l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société postérieurement à l'entrée en vigueur de l'article 74 de la loi du 18 janvier 1980 dont sont issues les dispositions de ce texte . Encourt, dès lors, la cassation l'arrêt qui, pour déclarer le président du conseil d'administration d'une société	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ayant rendus impossible le recouvrement ; direction effective
12 Cass.com.		07-févr-89	87-13988 oui Bulletin 1989 IV N° 56 p. 36	Cour d'appel de Paris, du 12 mars 1987	sarl	nr	taxe professionnelle et is	gérant non majoritaire	nt	A RAPPROCHER : (1°). Chambre commerciale, 1988-10-11 Bulletin 1988, IV, n° 273, p. 186 (rejet). La cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle a retenu la responsabilité du gérant majoritaire au motif que "M. Y... ne peut prétendre être exonéré de ses responsabilités de gérant statutaire par l'effet d'une renonciation à ses fonctions, opérée par la délégation de pouvoirs qu'il avait consentie à M. X". conclusion : dès lors que le dirigeant (de droit ou de fait) dénonce le caractère effectif de sa direction, la cour d'appel doit, pour retenir la responsabilité du dirigeant visé, démontré qu'il assurait la direction effective de la société.	direction effective
13 Cass.com.		07-févr-89	87-17262 Bulletin 1989 IV N° 55 p. 35	Cour d'appel de Paris, du 15 mai 1987	sa	oui	tva	pca	nr	N'a pas donné de base légale à sa décision la cour d'appel qui a déclaré le président du conseil d'administration d'une société anonyme solidairement responsable d'impositions dues par cette société après avoir énoncé, pour apprécier le caractère de gravité des manquements imputés à la société, et même si cette dernière était le seul débiteur de la taxe considérée selon la loi fiscale, que les manquements répétés aux obligations fiscales de la société ont été particulièrement graves dans la mesure où il s'agit de la taxe sur la valeur ajoutée, qui est un impôt perçu auprès des clients pour être reversé au Trésor et dont le produit ne peut être utilisé à d'autres fins, tout en constatant que la société avait accordé à ses clients des délais de paiement supérieurs aux délais d'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée .	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; TVA
14 cass com		30-mai-89	87-15429 non	Cour d'appel de Pau du 30 avril 1987	sarl	nr	tva	gérant	nr	application de la loi dans le temps : "Vu l'article 74 de la loi du 18 janvier 1980, dont les dispositions sont codifiées à l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales : Attendu que ce texte ne peut être appliqué à des faits caractérisant les inobservations graves et répétées des obligations fiscales qu'il vise commis au cours d'une période antérieure à son entrée en vigueur ; Attendu que pour condamner M. X... en vertu du texte susvisé, l'arrêt relie qu'au cours des exercices 1977, 1978 et 1979, la déclaration obligatoire au titre de l'impôt sur les sociétés a été déposée avec retard et réalisée de manière irrégulière et que l'intéressé ne s'explique pas sur la distribution occulte de revenus à certaines personnes non identifiées ; qu'en statuant ainsi, la cour d'appel a violé le texte susvisé par fausse application dans le temps"	application de la loi dans le temps
15 cass com		20-juin-89	87-20132 non	cour d'appel de Montpellier (1ère chambre) du 27 octobre 1987	sa	rj 10/11/80 liquidation des biens 6/8/84	tva	pdg	nr	"le jugement ayant relevé à la charge de M. X... des omissions graves et réitérées de déposer les déclarations du chiffre d'affaires de la société et considéré que ces omissions avaient rendu impossible le recouvrement des impositions et pénalités, il ne résulte ni de l'arrêt ni des productions que M. X... ait soutenu devant la cour d'appel l'argumentation développée dans le moyen ; que le moyen est donc nouveau et que, mélangé de fait et de droit, il est irrecevable "	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; TVA

16 cass com	20-juin-89	non	Cour d'appel d'Aix-en-Provence du 24 novembre 1987	sarl	RJ 18/6/84	nr	gérant	nr	le défendeur agissait que les 2 sociétés dont il était le gérant étaient placées en L.J et qu'il était de facto sous le coup d'une condamnation aux dettes sociales par application des textes suivants : l'article 42 de la loi du 13 juillet 1967 MAIS "la cour d'appel a relevé qu'il n'était pas établi que M. Y... fasse actuellement l'objet d'une quelconque instance en paiement des dettes sociales en application d'une disposition autre que l'article L.267 du Livre des procédures fiscales " et d'autre par l'application de la loi dans le temps : "M. Y... n'a pas fait valoir devant la cour d'appel le moyen mélangé de fait et de droit selon lequel certaines des dettes sociales seraient antérieures à l'entrée en vigueur de la loi du 14 janvier 1980 dont résulte l'article L.267 du Livre des procédures fiscales et s'est borné à contester le montant des créances fiscales "	condamnation au comblement du passif ; application de la loi dans le temps
		88-11929								
17 Cass.com.	10-juil-89	non	Cour d'appel de Grenoble du 29 septembre 1987	sarl	nr	nr	le gérant statutaire et l'associé majoritaire	14 196 359 francs	la cour d'appel a violé les dispositions de l'art L.267 du LPF dès lors qu'elle "a condamné solidairement MM. Z... et X... au paiement de toutes sommes complémentaires qui pourraient être mises ultérieurement à la charge de la société" et "qu'en statuant ainsi, alors que le dirigeant social ne peut être rendu responsable que du paiement d'impôts déjà dus par la société et dont le recouvrement a été rendu impossible par l'inobservation d'obligations fiscales et que les sommes pouvant être ultérieurement mises à la charge de la société ne sont pas encore dues et qu'on ignore nécessairement si le recouvrement en sera impossible"; sur le fond de l'affaire, la condamnation des 2 défendeurs n'est pas remise en cause dès lors que la cour d'appel a retenu dans sa décision les transferts successifs et fictifs du siège social dans le seul but d'éluider le paiement de l'impôt et le recours de façon répétée à des artifices pour éluder le paiement et obliger l'administration à procéder par voie de taxation d'office faute de dépôt de déclaration	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; exigibilité des impositions
		87-19589								
18 Cass.com.	10-juil-89	non	Cour d'appel de Paris du 25 mars 1988	SA	rj 1/10/81 lj 21/3/83	tva	pca	nr	sur les conditions de forme d'engagement de l'action du comptable sur le fondement des dispositions de l'art L.267 du LPF : "qu'au moment où les juges du fond ont statué, le receveur exerçait personnellement au nom de l'Etat l'action tendant au recouvrement des impositions qui lui était confiée, l'indication qu'il était soumis à l'autorité hiérarchique du directeur des services fiscaux et du directeur général des Impôts étant sans influence sur sa qualité pour agir"	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable
		88-14414								
19 Cass.com.	03-oct-89	non	Bulletin 1989 IV N° 243 p. 162 Cour d'appel de Paris, du 27 mars 1987	sarl	nr	tva et taxes annexes	dirigeant de droit	nr	Les dispositions de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ne sont applicables qu'aux personnes exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement. Dès lors, prive sa décision de base légale la cour d'appel qui, pour déclarer, sur le fondement de ce texte, le gérant d'une société à responsabilité limitée solidairement responsable du paiement d'impositions dues par la société, retient que ce gérant était, comme dirigeant de droit, personnellement responsable du respect des obligations légales de la société et qu'il ne pouvait être exonéré par la circonstance que la gestion de la société avait été assurée en fait par l'autre associé, de tels motifs étant impropres à caractériser d'une manière concrète la responsabilité personnelle du dirigeant de la société pendant l'exercice effectif, direct ou indirect, de son mandat social dans l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société. A RAPPROCHER : Chambre commerciale, 1987-12-15 , Bulletin 1987, IV, n° 279, p. 208 (cassation), et l'arrêt cité ; Chambre commerciale, 1989-02-07 , Bulletin 1989, IV, n° 56 (2), p. 36 (cassation).	direction effective
		87-15723								
20 Cass.com.	10-oct-89	non	Cour d'appel de Lyon du 24 novembre 1987	sarl	rj 10/3/1982 lj 3/2/84	tva taxe apprentissage	gérant minoritaire	nr	dans cette affaire : 3 personnes visées : principalement le gérant minoritaire, puis l'associé majoritaire et enfin le comptable, l'action du comptable s'est engagée envers le gérant de droit (minoritaire) lequel a appelé en intervention forcé les 2 autres. L'associé majoritaire a également été condamné comme dirigeant de fait. conclusion : la cour d'appel a fait une juste application des dispositions de l'art L.267 du LPF dès lors qu'elle a retenu que "M. Z... ne démontre pas que [le comptable]... s'était comporté comme un dirigeant de fait en participant aux actes de direction de la société, et qu'il n'incombait pas à ce dernier, en sa qualité de comptable, de déposer les déclarations fiscales sans instructions des dirigeants sociaux ; Attendu, en second lieu, que, sans s'attacher à la seule qualité de gérant de droit de M. Z..., l'arrêt fait ressortir que ce dernier, dans l'exercice effectif de son mandat social, avait concouru, avec le dirigeant de fait, aux inobservations graves et répétées des obligations fiscales de la société	direction effective
		88-11321								
21 cass com	24-oct-89	non	cour d'appel de Versailles (1re chambre, 1re section) du 4 mars 1987	sa	nr	TVA	président	nr	indépendance des procédures : défense = ". Margoline fait grief à l'arrêt d'avoir rejeté sa demande de sursis à statuer jusqu'à l'aboutissement d'une procédure pénale diligentée contre lui pour fraude fiscale, alors que, selon le pourvoi, en vertu de la règle "le criminel tient le civil en l'état", le juge civil est tenu de surseoir à statuer chaque fois que la solution du procès pénal est susceptible d'avoir une influence sur le litige qui lui est soumis ; que tel était bien le cas en l'espèce, en dépit des différences -évidentes- de fondement des deux actions exercées, dès lors que des faits identiques avaient à être appréciés respectivement à la fois par le juge répressif et par le juge civil ; qu'en refusant néanmoins de surseoir à statuer, la cour d'appel a violé l'article 4 du Code de procédure pénale" MAIS "qu'après avoir relevé que l'action dont elle était saisie n'avait ni la même cause ni le même objet que celle mise en mouvement devant la juridiction pénale, l'arrêt a retenu qu'une - décision de non-lieu ou de relaxe dans l'instance pénale, ne prouverait pas que M. Margoline n'avait pas méconnu de façon répétée ses obligations fiscales, ce dont il a déduit que l'issue de la procédure pénale n'était pas susceptible d'influencer la décision à prendre dans le litige civil ; que, par cette seule considération, la cour d'appel a légalement justifié sa décision" et ENFIN "la cour d'appel a relevé qu'en ce qui concerne la TVA, le receveur des impôts s'est fondé sur les propres déclarations faites par M. Margoline, sans paiement correspondant, et a retenu que la créance a été authentifiée par divers avis de mise en recouvrement émis par le receveur des impôts suivis d'une mise en demeure et d'avis à tiers détenteur demeurés infructueux "	champ d'application : indépendance des procédures
		87-17777								
22 cass com	28-nov-89	non	Bulletin 1989 IV N° 302 p. 203 Cour d'appel de Paris, du 10 juin 1988	société	oui (date ?)	nr	président	nr	A RAPPROCHER : (1°). Chambre commerciale, 1987-12-15 , Bulletin 1987, IV, n° 279, p. 208 (cassation) ; Chambre commerciale, 1989-01-17 , Bulletin 1989, IV, n° 26, p. 15 (cassation) ; Chambre commerciale, 1989-02-07 , Bulletin 1989, IV, n° 55, p. 35 (cassation) ; Chambre commerciale, 1989-02-07 , Bulletin 1989, IV, n° 56 (2), p. 36 (cassation), (2°). Chambre commerciale, 1987-12-15 , Bulletin 1987, IV, n° 279, p. 208 (cassation) Donne une base légale à sa décision l'arrêt qui retient qu'en laissant s'accumuler un passif considérable au point d'aboutir à une clôture de la procédure de règlement collectif pour insuffisance d'actif en dépit de mises en demeure et d'avis de mise en recouvrement restés sans effet, le dirigeant d'une société a rendu impossible le paiement de l'impôt. ET "l'arrêt a retenu à juste titre que l'instruction litigieuse adressée aux seuls comptables du Trésor relevant de la direction de la comptabilité publique n'excluait nullement l'application des dispositions de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales aux impôts indirects et que la généralité des termes employés par ce texte permet d'affirmer qu'il s'appliquait à toutes les impositions "	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
		88-16966								
23 cass com	19-déc-89	non	Cour d'appel de Paris du 22 juin 1988	sarl	nr	nr	gérant de droit et gérant de fait	nr	application de la loi dans le temps : "dispositions de l'article 74 de la loi du 18 janvier 1980, codifiées à l'article L. 267 du livre des procédures fiscales, ne peuvent être appliquées à des faits caractérisant les inobservations graves et répétées des obligations fiscales qu'elles visent, commis au cours d'une période antérieure à leur entrée en vigueur ; que, par ce motif de pur droit substitué aux motifs énoncés par la cour d'appel, l'arrêt, qui constate que les manquements imputés à Mme Y... et à M. X... avaient été commis en 1977 et en 1978, se trouve justifié"	application de la loi dans le temps
		88-18465								
24 cass com	16-janv-90	non	cour d'appel d'Orléans (1ère section, chambre civile) du 27 janvier 1988	sarl	nr	nr	gérant	nr	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors que "pour condamner solidairement M. X... avec la société au paiement des impôts en litige, la cour d'appel a retenu que celui-ci avait omis de déposer onze déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires et de régler le montant des sommes dues ainsi que des taxes annexes ; qu'il s'agissait là d'inobservations graves et répétées des obligations fiscales ayant rendu impossible le recouvrement des impôts en cause ; que même si la situation de la société a été rendue précaire par le retour d'impayés importants ou par le fait d'une banque, il n'en demeurerait pas moins que M. X... devait établir les déclarations en cause et reverser les taxes perçues pour le compte du Trésor" ici précisé que "qu'en se déterminant ainsi sans rechercher les circonstances autres que le défaut de déclaration et de paiement, en raison desquelles l'inobservation répétée des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
		88-12908								
25 cass com	16-janv-90	non	cour d'appel de Paris (1re Chambre, Section B) du 14 avril 1988	sa	nr	nr	pca	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que "l'arrêt a relevé, par motifs adoptés, que la société avait laissé s'accumuler une dette fiscale excessive et accroître son passif, ce qui a abouti à son règlement judiciaire et que son président n'avait pris aucune disposition pour remédier à cette situation, tandis que de nombreux avis de mise en recouvrement et avis à tiers détenteur étaient restés sans effet ; qu'ayant déduit de ces constatations que les inobservations graves et répétées des obligations fiscales de la société avaient rendu impossible le recouvrement des impositions"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
		88-15711								
26 cass com	16-janv-90	non	Cour d'appel de Douai du 21 avril 1988	sarl	rj 31 octobre 1984	tva	gérant	nr	l'arrêt, par motifs propres et adoptés, a relevé un grand nombre de manquements, et notamment le défaut de paiement des taxes pendant une longue période ; qu'il a également retenu les minorations de taxes effectuées par M. X... et reconnues par lui" et "la cour d'appel a répondu aux conclusions invoquées, en retenant que M. X... avait reconnu, dans sa lettre du 5 avril 1985, les minorations effectuées et qu'il ne pouvait soutenir qu'il lui était impossible de s'acquitter de la taxe sur la valeur ajoutée dès lors qu'il se trouvait en état de cessation des paiements depuis février 1984, tandis qu'il lui appartenait de déposer son bilan dans la quinzaine et de ne pas utiliser les sommes qu'il devait verser au Trésor, comme moyen de trésorerie pour maintenir son entreprise en activité jusqu'au 31 octobre 1984 "	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
		88-16167								
27 cass com	23-janv-90	non	Cour d'appel de Bordeaux du 31 mars 1988	sarl	nr	TVA	gérant de fait	420 625 francs	décision rendu au visa de l'art L. 266 LPF (gérant de fait associé majoritaire) "la cour d'appel a estimé, sans inverser la charge de la preuve, que M. Z... avait dirigé en fait la société ainsi qu'il résultait de nombreuses pièces de la procédure dans lesquelles il avait lui-même pris cette qualité ; Attendu, en second lieu, que les premiers juges ont relevé les manquements de M. Z... et retenu que ces inobservations des obligations fiscales avaient rendu impossible le recouvrement de l'impôt ; que devant la cour d'appel, M. Z... s'est borné à contester sa qualité de gérant de fait ; qu'il ne peut dès lors critiquer une appréciation faite par les premiers juges et qu'il n'a pas contestée en cause d'appel"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; direction effective
		88-15235								
28 Cass.com.	06-févr-90	non	cour d'appel de Bordeaux (1ère chambre civile) du 25 avril 1988	société	nr	TVA	les époux	nr	la cour d'appel est mal fondée de retenir dans sa décision des agissements des contribuables qui ne sont pas mentionnés dans leurs conclusions	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
		88-16260								
29 cass com	17-juil-90	non	Cour d'appel de Toulouse du 22 septembre 1988	société	oui (date ?)	nr	nr	nr	l'instruction du 6 septembre 1988 n'étant pas, en raison de sa date, applicable au litige, les griefs reprochant à l'arrêt de n'avoir pas pris en considération ses dispositions sont inopérants ; Attendu, en second lieu, qu'aux termes de l'article L. 252 du Livre des procédures fiscales le receveur principal des impôts a seul qualité pour exercer au nom de l'Etat l'action prévue à l'article L. 267 du même code, peu important, à cet égard, qu'il agisse sous l'autorité hiérarchique de ses supérieurs	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable
		88-19909								
30 cass com	17-juil-90	non	Cour d'appel de Paris du 6 octobre 1988	sa	lj 29/9/1983	tva	pdg	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que l'arrêt ne s'est pas borné à relever que l'impossibilité de recouvrement résultait du défaut de déclaration et de paiement de la TVA et des taxes annexes, mais, par motifs propres et adoptés, a retenu que M. X... avait, par sa carence, provoqué un accroissement excessif de la dette fiscale par rapport à l'actif social qui n'avait pu être recouvrée en dépit de nombreux avis de mise en recouvrement, et d'une mise en demeure restée sans effet ; qu'ayant déduit de ces constatations que les inobservations graves et répétées des obligations fiscales de la société avaient rendu impossible le recouvrement des impositions.	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
		88-20050								

31	cass com	20-nov-90	89-11649	Bulletin 1990 IV N° 289 p. 201	Cour d'appel de Paris, du 21 décembre 1988	sa	oui (date ?)	nr	pca	nr	"qu'après avoir constaté qu'il avait dérogé sa responsabilité au regard de l'action en remboursement du passif exercé contre lui, d'où il résultait qu'il avait administré la preuve, conformément à l'article 99, dernier alinéa, de la loi du 13 juillet 1967 qu'il avait apporté à la gestion des affaires sociales toute l'activité et la diligence nécessaires" mais "la cour d'appel a retenu, à bon droit, que les conditions d'application de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales sont indépendantes de celles de l'article 99 de la loi du 13 juillet 1967, que dès lors, il ne lui était pas interdit d'appliquer le premier texte à M. X... bien que l'action fondée sur le second et dirigée contre lui ait été rejetée par une décision antérieure "	indépendance des procédures condamnation au comblement de passif
32	Cass.com.	08-janv-91	89-11561	non	Cour d'appel de Douai du 3 novembre 1988	SA	nr	tva	les 3 dirigeants de droit ou de fait	nr	la cour d'appel a "retenu qu'en dépit de mises en demeure et de l'émission d'avis de mise en recouvrement, les dirigeants de la société avaient laissé s'accroître la dette fiscale dans des proportions telles que la créance ne peut plus être recouvrée"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
33	Cass.com.	08-janv-91	89-17040	Bulletin 1991 IV N° 17 p. 10	Cour d'appel de Grenoble, du 25 avril 1989	société	nr	nr	dirigeant	nr	Ne donne pas de base légale à sa décision la cour d'appel qui s'attache exclusivement à la durée des fonctions officielles de dirigeant social, sans rechercher, comme elle y était invitée, si ce dirigeant n'avait pas abandonné, antérieurement à la date de publication au registre du commerce de la cessation de ses fonctions, avec la cession de la totalité de ses parts à ses associés toute fonction de direction dans la société, de sorte qu'il ne pouvait être dans ce cas solidairement tenu au paiement des dettes fiscales ultérieures de la société	direction effective
34	cass com	22-janv-91	89-12583	non	Cour d'appel de Metz du 17 novembre 1988	sarl	nr	nr	le gérant de fait + le gérant de droit (époux)	nr	"Attendu que, pour condamner les époux X..., la cour d'appel s'est bornée, par motifs propres et adoptés, à retenir que l'absence pendant plusieurs années de déclarations fiscales et de paiement des impositions dues par la société constituait une inobservation grave et répétée des obligations fiscales ayant rendu impossible le recouvrement de l'impôt ; Attendu qu'en se déterminant par ces seuls motifs, sans rechercher les circonstances autres que le défaut de déclaration et de paiement, en raison desquelles l'inobservation répétée des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision "	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
35	cass com	25-mars-91	88-20162	Bulletin 1991 IV N° 118 p. 82	Cour d'appel de Paris, du 30 septembre 1988	sarl	oui (date ?)	nr	gérant	nr	A RAPPROCHER : (1°). Chambre commerciale, 1989-12-12, Bulletin 1989, IV, n° 315 (1), p. 212 (rejet), et les arrêts cités. (2°). Chambre commerciale, 1989-12-12, Bulletin 1989, IV, n° 315 (1), p. 212 (rejet), et les arrêts cités La personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale peut opposer à l'administration des Impôts, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs. Violé en conséquence l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, la cour d'appel qui décide que l'ancien gérant de droit d'une société mise en liquidation des biens ne peut discuter la teneur des avis de mise en recouvrement notifiés au syndic de la liquidation des biens de ladite société et omet de tenir compte des dégrèvements intervenus alors que, poursuivi en qualité de débiteur solidaire de la dette fiscale, il était recevable à faire examiner si les motifs du dégrèvement ne conduisaient pas à apprécier au regard de la seule dette fiscale subsistante sa responsabilité dans les inobservations et l'impossibilité de recouvrement.	droit du dirigeant codébiteur
36	cass com	25-mars-91	89-12267	Bulletin 1991 IV N° 119 p. 83	Cour d'appel de Dijon, du 25 novembre 1987	commerçant	nr	tva	commerçant	nr	DANS LE MEME SENS : (1°). Chambre commerciale, 1988-06-28, Bulletin 1988, IV, n° 224, p. 154 (rejet). A RAPPROCHER : (2°). Chambre commerciale, 1979-11-28, Bulletin 1979, IV, n° 316, p. 249 (rejet) ; Chambre civile 1, 1988-04-13, Bulletin 1988, I, n° 91 (1), p. 61 (rejet), et les arrêts cités. (3°). Chambre civile 1, 1988-04-13, Bulletin 1988, I, n° 91 (2), p. 61 (rejet), et les arrêts cités. "qu'au moment où les juges du second degré ont statué, le receveur des Impôts de Beaune personnellement exerçait au nom de l'Etat l'action qui lui était confiée comme seul il avait qualité pour le faire, l'indication qu'il était soumis à l'autorité hiérarchique du directeur régional et du directeur général des Impôts étant sans influence sur sa qualité à agir "	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable
37	Cour de cassation Chambre commerciale	09-avr-91	90-12-124	Bulletin 1991 IV N° 133 p. 95 ; • Revue trimestrielle de droit commercial 1991, p. 414	Cour d'appel d'Agen du 24 janvier 1990 (Cassation.)	association	?	?	la présidente de l'association et les dirigeants	nr	la cour d'appel n'a pas tiré de ses constatations les conséquences légales en découlant [des dispositions de l'article L 267 du LPF] "en retenant que l'intéressée avait été évincée de ses fonctions effectives de direction par M. Z... au point d'avoir été contrainte de solliciter et d'obtenir au cours de la période d'imposition considérée la désignation d'un administrateur judiciaire" et de la condamner malgré tout	direction effective
38	Cour de cassation Chambre commerciale	22-mai-91	89-19-675	Bulletin 1991 IV N° 171 p. 123	Cour d'appel de Poitiers du 28 juin 1989 (Cassation.)	société	nr	nr	gérant	nr	1° Ne met pas la Cour de Cassation en mesure d'exercer son contrôle sur la légalité de sa décision, la cour d'appel qui déclare solidairement responsable du paiement d'impositions et de pénalités dues par une société, son gérant en application de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, sans préciser que les condamnations prononcées n'étaient afférentes qu'à la période postérieure à la publication de la loi du 18 janvier 1980 introduisant cet article, alors que les manquements relevés à la charge du dirigeant social s'étendaient de 1979 à 1986 et donc aussi, sur une période antérieure à la loi nouvelle. = APPLICATION DE la loi dans le temps 2° Ne donne pas de base légale à sa décision la cour d'appel qui condamne un dirigeant social à supporter solidairement la dette fiscale de la société qu'il dirigeait sans rechercher si le comptable public avait utilisé en vain tous les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile paiement des impositions par la société.	application de la loi dans le temps ; diligence du comptable chargé du recouvrement
39	cass com	18-juin-91	89-17864	Bulletin 1991 IV N° 226 p. 160	Cour d'appel de Paris, du 11 mai 1989	sa	oui (date ?)	is taxe apprentissage taxe sur les frais généraux tvs	pca	nr	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle n'a pas recherché "les circonstances, autres que le défaut de déclaration et de paiement, en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement et alors qu'elle retenait l'éventualité d'un paiement des impositions dans la procédure collective"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
40	Cour de cassation Chambre commerciale	16-juil-91	89-18-792	Bulletin 1991 IV N° 263 p. 183	Cour d'appel de Pau du 21 juin 1989 (Cassation.)	sarl	LJ date ?	?	gérant	nr	Une cour d'appel ne donne pas de base légale à sa décision lorsqu'elle ne recherche pas les circonstances autres que le défaut de déclaration et de paiement en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement, ni si le comptable poursuivant avait utilisé en vain tous les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile paiement des impositions par la société dont la personnalité morale survivait pour les besoins de sa liquidation amiable.	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
41	Cour de cassation Chambre commerciale	22-oct-91	90-10-029	Bulletin 1991 IV N° 308 p. 213 ; • Revue des sociétés 1992, p. 366.	Cour d'appel de Nancy du 19 octobre 1989 (Cassation.)	sarl	nc	nc	gérant	nr	Ne donne pas de base légale à sa décision la cour d'appel qui condamne un dirigeant de société solidairement responsable du paiement des dettes fiscales de la société mise en liquidation de biens pour impossibilité de recouvrement du fait du défaut de déclarations, sans rechercher les circonstances autres que le défaut de déclarations et notamment, si l'administration fiscale avait exercé tous les contrôles lui incombant pour obtenir en temps utile le paiement des impositions sociales.	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
42	Cour de cassation Chambre commerciale	22-oct-91	90-11-361	non	Cour d'appel de Paris du 7 novembre 1989 (Cassation)	sarl	nc	nc	gérante	nr	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle a retenu pour condamner Mlle X, "après avoir reçu les mises en demeure de l'administration, qui auraient dû l'alerter sur les qualités de gestionnaire de M. Y..., n'a ni mis fin aux pouvoirs de celui-ci, ni démissionné de fonctions qu'elle soutenait cependant n'avoir pas été en mesure d'exercer effectivement" et que ces "motifs, [sont] impropres à caractériser la responsabilité personnelle de Mlle X... pendant l'exercice effectif de son mandat social en ce qui concernait l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société	direction effective
43	cass com	22-oct-91	89-21867	Bulletin 1991 IV N° 307 p. 213	Cour d'appel de Versailles, du 25 septembre 1989	société	liquidation des biens 12 octobre 1982	tva	gérant	nr	la cour d'appel a violé les textes susvisés aux motifs que "la société Champagne a fait l'objet de mai à octobre 1982 d'avis de mise en recouvrement de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes complémentaires ; qu'elle a été placée en liquidation des biens le 12 octobre 1982 ; que la créance fiscale a été admise le 3 mai 1983 ; que le gérant Claude X... a été assigné le 27 novembre 1987 par le receveur principal des Impôts de Boulogne-sur-Seine pour être déclaré solidairement responsable avec la société du paiement des impôts restant dus, en vertu de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ; qu'il a soulevé l'irrecevabilité de l'action, comme engagée après l'expiration d'un délai de 4 années à partir de l'interruption de la prescription résultant de l'admission de la créance ; que l'arrêt a accueilli cette fin de non-recevoir en excipant des dispositions de la loi du 24 décembre 1984 " A RAPPROCHER : Chambre civile 1, 1973-11-28, Bulletin 1973, I, n° 329, p. 290 (cassation)	diligence du comptable chargé du recouvrement
44	Cour de cassation Chambre commerciale	05-nov-91	89-19-064	Bulletin 1991 IV N° 332 p. 230 et • Revue trimestrielle de droit commercial 1992, p. 818.	Cour d'appel de Toulouse du 5 juillet 1989 (Rejet.)	société	?	?	gérant de fait	nr	la cour d'Appel a caractérisée la gestion de fait dès lors qu'elle a caractérisée le fait que "le salaire de M. X... était sensiblement plus élevé que celui de la gérante de droit de la société, qu'il avait reçu de cette dernière entière délégation pour ce qui concernait les relations avec l'administration fiscale, qu'il avait apporté à la société son fonds de commerce, son nom, ses brevets, sa clientèle, enfin qu'il se présentait comme l'un des deux principaux animateurs de la société" L 267 du LPF n'est pas concerné par le champ d'application des dispositions de 425 NCPC; 1° L'obligation de communiquer au ministère public les causes relatives à la responsabilité pécuniaire des dirigeants sociaux résultant de l'article 425-2° du nouveau Code de procédure civile suppose que cette responsabilité soit mise en jeu conformément aux prescriptions des lois du 13 juillet 1967 ou du 25 janvier 1985 relatives aux procédures collectives.	direction effective
45	Cass.com.	05-nov-91	89-19065	non	Cour d'appel de Toulouse du 13 juillet 1989	société	nr	nr	dirigeant de fait et dirigeant de droit	nr	qu'ayant retenu que le salaire de M. X... était sensiblement plus élevé que celui de la gérante en droit de la société, qu'il avait reçu de cette dernière entière délégation pour ce qui concernait les relations avec l'administration fiscale, qu'il avait apporté à la société son fonds de commerce, son nom, ses brevets, sa clientèle, enfin qu'il se présentait comme l'un des deux principaux animateurs de la société, c'est dans l'exercice de son pouvoir souverain que la cour d'appel a décidé qu'il avait dirigé en fait la société	direction effective
46	Cour de cassation Chambre commerciale	19-nov-91	90-10-910	non	cour d'appel de Toulouse (2ème chambre) 12 octobre 1989 (Rejet)	sarl	nr	TVA et taxe d'apprentissage	gérants	nr	décision rendue sur le fondement du L 266 LPF : l'arrêt relève que l'enquête diligentée par le service régional de police judiciaire avait révélé une importante dissimulation de recettes en espèces ; qu'en outre, la société avait omis de s'acquitter des obligations lui incombant en matière de taxe professionnelle en 1983 et 1984, d'imposition forfaitaire annuelle des sociétés en 1984 et 1985, avait fait des déclarations de bénéfices insuffisantes ayant entraîné un redressement pour les années 1980-1983, avait omis de déclarer une fraction importante du chiffre d'affaires ayant conduit à un redressement de taxes sur le chiffre d'affaires, et qu'elle ne s'était pas acquittée de droits représentant la taxe sur la valeur ajoutée des mois de décembre 1983 et janvier et février 1984, ni de la taxe d'apprentissage et des frais de paiement ; qu'en l'état de ces constatations, la cour d'appel a pu considérer qu'il y avait eu une inobservation répétée, au sens de l'article L. 266 du Livre des procédures fiscales, des obligations fiscales s'imposant à la société	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
47	cass com	19-nov-91	90-10-725	non	Cour d'appel de Versailles du 14 décembre 1989	sarl	nr	nr	gérant	nr	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors que " l'arrêt retient qu'étant gérant de droit de celle-ci, et donc son représentant légal, M. X... ne pouvait valablement arguer de ce qu'il aurait délégué ses pouvoirs ou fait aveuglément confiance à une personne ayant en fait géré la société pour soutenir que l'inobservation des obligations fiscales de celle-ci ne lui était pas imputable" et "qu'en se déterminant par de tels motifs, impropres à caractériser la responsabilité personnelle de M. X... pendant l'exercice effectif de son mandat social en ce qui concernait l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société"	direction effective
48	cass com	19-nov-91	90-13595	non	cour d'appel d'Orléans (Chambre civile, 1re Section) du 20 décembre 1989	société	oui (date ?)	tva	gérant de fait puis gérant de droit	nr	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle a retenu [pour condamner le dirigeant à la solidarité au passif fiscal] qu'elle n'a pas recherché "les circonstances, autres que le défaut de déclarations et de paiements, en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement, et sans rechercher, notamment, si l'administration fiscale avait exercé tous les contrôles lui incombant et les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile paiement des impositions dues par la société "	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement

49	cass com	19-nov-91	90-14774	non	Cour d'appel de Versailles du 13 mars 1990	société	nr	nr	gérant statutaire	nr	application de la loi dans le temps : "qu'en statuant ainsi, alors que l'article 74 de la loi du 18 janvier 1980, qui vise les inobservations graves et répétées des obligations fiscales, ne peut être appliqué à des faits caractérisant celles-ci commis au cours d'une période antérieure à son entrée en vigueur, la cour d'appel a violé le texte susvisé"	application de la loi dans le temps	
50	Cass.com.	03-déc-91	89-21777	non	cour d'appel de Versailles (1ère chambre 1ère section) du 12 septembre 1989	sarl	nr	nr	gérant (non majoritaire)	nr	M. X... s'étant borné à soutenir dans ses conclusions d'appel «que l'administration fiscale prétend à tort qu'il serait certain que la société Humblot Motocycles n'aurait plus aucune consistance ; qu'à cet égard, la circonstance que l'ancienne banque de la société X... Motocycles aurait indiqué qu'elle ne disposerait d'aucun actif appartenant à ladite société, ne saurait être de nature à établir que la société aurait perdu l'ensemble de ses actifs ; que la circonstance que la société aurait été expulsée de ses locaux professionnels ne saurait davantage être retenue pour établir que la société aurait perdu son fonds», il ne peut être fait grief à la cour d'appel de n'avoir pas effectué une recherche qui ne lui était pas demandée. Attendu, d'autre part, qu'il ne résulte ni des conclusions ni de l'arrêt, que M. X... ait soutenu devant les juges du second degré qu'il n'assurait pas la direction effective de la société Humblot Motocycles ; quelques enseignements de cet arrêt : 1/ le contribuable ne doit pas se borner à affirmer mais à démontrer et 2/ le contribuable a intérêt à user de tous les moyens de défense qu'il pourrait être fondé à soulever (ex ici : qu'il n'assurait pas la direction effective) dès le début de la procédure	direction effective	
51	Cour de cassation Chambre commerciale	17-déc-91	n° 89-16.890	non	Cour d'appel d'Orléans 6 décembre 1988 (Cassation)	société	?	?	gérant		la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle n'a pas recherché "si l'Administration avait exercé tous les contrôles lui incombant, ni si le comptable poursuivant avait utilisé en vain tous les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile paiement des impositions par la société"	diligence du comptable chargé du recouvrement	
52	Cour de cassation Chambre commerciale	17-déc-91	n° 89-17.750	non	cour d'appel de Paris (1re Chambre, Section B) 18 mai 1989 (Cassation)	sarl	?	?	gérant		la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors qu'elle n'a pas recherché d'une part "si le comptable poursuivant avait utilisé en vain tous les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile paiement des impositions par la société" et d'autre part que M. X... "ne pouvait être tenu que des sommes dont la société était redevable pendant l'exercice de son mandat social et qui n'avaient pas été payées pendant ce mandat en raison de l'inobservation des obligations fiscales de la société"	diligence du comptable chargé du recouvrement	
53	Cour de cassation Chambre commerciale	17-déc-91	n° 89-18.043	non	cour d'appel de Poitiers (chambre civile 2ème section) 7 juin 1989 (Rejet)	sa	?	?	pca		"l'accord d'arbitrage conclu le 15 mars 1982 avec l'Administration était sans portée dès lors que, faute pour M. X... d'avoir justifié la valeur des terrains offerts en garantie, cet accord n'avait pu recevoir exécution et que les manquements de l'intéressé à ses obligations fiscales s'étaient poursuivis ultérieurement "	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement	
54	Cour de cassation Chambre commerciale	17-déc-91	n° 90-12.653		Bulletin 1991 IV N° 392 p. 272 Cour d'appel de Paris 17 janvier 1990 (Cassation.)	sa	?	?	pca		La personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale peut opposer à l'administration des Impôts, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation, ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs. Viole, en conséquence, l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, la cour d'appel qui se déclare incompétente pour connaître du moyen de défense tiré par le dirigeant d'une personne morale, poursuivi comme débiteur solidaire de la dette fiscale de celle-ci, de l'irrégularité de la procédure d'imposition engagée contre la personne morale, alors qu'il est recevable à faire examiner, fût-ce par renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, si cette irrégularité, de nature à influencer sur sa responsabilité solidaire, est fondée.	sursis à statuer renvoi préjudiciel	
55	Cour de cassation Chambre commerciale	11-févr-92	n° 89-20.852		Bulletin 1992 IV N° 71 p. 53 ; Revue trimestrielle de droit commercial 1994, p. 382. Cour d'appel de Paris 21 septembre 1989 (Rejet.)	SA	LJ ?	?	PCA		"il résulte des termes de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales que l'action prévue par ce texte n'est exclue que si, en vertu d'une autre disposition légale, le dirigeant de la société en cause est tenu de la totalité de la dette fiscale restant due en qualité de débiteur direct du comptable poursuivant ; que tel n'est pas le cas lorsque le dirigeant est condamné à supporter tout ou partie des dettes sociales et à verser au syndic de la procédure collective une somme devant revenir à l'ensemble des créanciers de la personne morale débitrice au prorata de leurs créances ou suivant l'ordre des privilèges dont ils disposent"	indépendance des procédures condamnation au comblement de passif	
56	Cour de cassation Chambre commerciale	11-févr-92	n° 89-21.525	non	Cour d'appel de Reims 13 septembre 1989 (Cassation)	srl	?	?	cogérants		"décision sou s'empire de L 266 : exemple de la restructuration apportée par cet article et l'élargissement du champ d'application de ses effets avec L 267 d'une part et l'abrogation de L 266 d'autre part (et surtout faut il souligner)"	champ d'application : distinction L 266 et L 267	
57	Cour de cassation Chambre commerciale	11-févr-92	n° 90-10.853	non	Cour d'appel d'Amiens 23 octobre 1989 (Rejet)	srl	LJ date ?		TVA	gérant	1 "les encaissements déclarés à la taxe sur la valeur ajoutée avaient été systématiquement minorés"; 2 "le caractère répétitif de ces faits résulte de la période sur laquelle ils ont été commis"; 3 que "M. X... comptable de profession, connaissant les obligations fiscales qu'il était tenu d'observer en sa qualité de gérant de société" REMARQUES : le point 3 n'est il pas dénué d'élément intentionnel à souligner pour justifier le rejet ? et 4 "que le recouvrement des impositions était devenu impossible en raison de la seule procédure collective est inopérant pour critiquer l'appréciation de la cour d'appel sur le lien entre l'inobservation des obligations fiscales de la société et l'impossibilité de recouvrement"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés	
58	Cass.com.	11-févr-92	90-13439	non	Cour d'appel de Paris du 17 janvier 1990	sarl	nr		tva	gérant	"M. X... avait, par l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales de la société, laissé s'accumuler une dette fiscale excessive de sorte que, l'administration ayant dû procéder à une taxation d'office, cinq avis de mise en recouvrement, deux mises en demeure et deux avis à tiers débiteurs, délivrés en temps utile, étaient restés sans effet, la cour d'appel sans avoir à faire d'autres recherches, a pu faire application à M. X... de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales " critère des constatations suffisantes	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du	
59	cass com	25-févr-92	89-20459	non	cour d'appel de Versailles (1ère chambre, 1ère section) du 16 juin 1988	sarl	nr		tva	gérant	"répondant au moyen invoqué par Mme A... Cong Suu laquelle, pour écarter sa responsabilité découlant de sa qualité de dirigeant de la société, faisait valoir que, séparée de fait de son mari, elle avait délégué à ce dernier tous ses pouvoirs, la cour d'appel a retenu que la preuve de cette assertion, dénuée de toute précision et justification, n'était pas rapportée ; que, par ce seul motif, non critiqué, la cour d'appel a légalement justifié sa décision "	direction effective	
60	Cass.com.	10-mars-92	90-15277	non	Cour d'appel de Rouen du 28 février 1990	sarl	nr		tva	gérant statutaire	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'elle a retenu que sur la période (+3 ans) le chiffre d'affaires taxable avait été systématiquement minoré, que la taxe collectée au titre des années 1982 à 1984 n'avait pas été entièrement reversée au Trésor, et la TVA encaissée lors de la récession de marchandises à une autre société indument conservée, qu'il retient que ces agissements, qui étaient volontaires et s'étaient échelonnés sur une période de quatre années, étaient graves"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
61	Cass.com.	07-avr-92	89-20710	non	cour d'appel de Chambéry du 15 septembre 1989	sarl	dissoute		taxe pro et participation des employeurs à l'effort de construction	gérant	12 540 francs d'une part, et de 80 483,40 francs d'autre part	"les moyens tirés d'une prétendue nécessité de caractériser la dette fiscale sont inopérants pour critiquer l'appréciation de l'inobservation des obligations fiscales par le dirigeant, à qui l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales peut être appliqué hors le cas de manoeuvre frauduleuse lorsqu'il a commis de telles inobservations graves et répétées" moyens employés par le demandeur (contribuable) : "cas de force majeure consistant dans le retrait de la caution de la Caisse franco-néerlandaise de cautionnement, garantie légalement indispensable au fonctionnement de toute société de location de personnels intérimaires"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
62	Cass.com.	07-avr-92	90-16236	non	Cour d'appel de Paris du 27 mars 1990	sa	oui		tva	pdt	nr	rejet du pourvoi au motif que : "l'arrêt retient que les manquements imputables à la société ont contraint l'administration des impôts à délivrer six mises en demeure, treize avis de mise en recouvrement et sept avis à tiers débiteurs, que cette administration a accepté successivement deux plans de règlement qui n'ont pas été respectés par Mme X... que les inobservations ainsi reprochées à cette dernière ont accentué considérablement l'important passif de la société et ont rendu impossible le recouvrement de la créance fiscale dont la production à la procédure collective de la société est demeurée infructueuse "	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement
63	cass com	18-mai-92	90-15947	non	Cour d'appel de Paris du 22 mars 1990	sarl	liquidation des biens 23/10/84 puis clôture pour insuffisance d'actifs		tva	gérant	nr	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle n'a pas recherché "les circonstances, autres que le défaut de déclaration et de paiement, en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement, et sans rechercher si le comptable poursuivant avait utilisé en vain tous les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile paiement des impositions par la société" le simple défaut de déclaration en suffit pas à caractériser les manquements graves et répétés	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement
64	Cour de cassation Chambre commerciale	19-mai-92	n° 89-14.172		Bulletin 1992 IV N° 188 p. 132 Cour d'appel de Paris 13 octobre 1988 (Cassation.)	sarl	?		TVA	gérant		Ne satisfait pas aux exigences de l'article 455 du nouveau Code de procédure civile le Tribunal qui déclare un dirigeant social solidairement responsable, en application de l'article 267 du Livre des procédures fiscales, du paiement d'impositions dues par la société, sans répondre aux conclusions de ce dirigeant faisant valoir qu'en raison du régime applicable à la société en matière de taxe sur la valeur ajoutée, la taxe afférente aux créances non recouvrées devait être déduite des sommes dues au titre de cette taxe.	droit du dirigeant codébiteur
65	Cour de cassation Chambre commerciale	19-mai-92	n° 89-21.084	non	Cour d'appel de Versailles 12 septembre 1989 (Rejet)	sa	?	?	pca		"l'application du texte invoqué n'implique pas que le dirigeant ait été de mauvaise foi"; l'inobservation grave et répétée de ses obligations fiscales est établie dès lors que la société X... n'a pas acquitté ses obligations fiscales pendant plusieurs mois, en omettant de déposer ou en déposant avec retard les déclarations auxquelles elle était tenue et en ne payant pas intégralement les impositions dont elle était redevable; diligence démontrée de l'Administration qui n'avait pu obtenir le paiement de sa créance fiscale malgré dix-sept avis de recouvrement, plusieurs mises en demeure et une procédure de saisie des parts d'une société civile immobilière appartenant à la société X...	champ d'application : mauvaise foi non déterminante ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement	
66	Cour de cassation Chambre commerciale	19-mai-92	n° 90-16.676	non	Cour d'appel de Versailles 5 avril 1990 (Rejet)	sa	nr	nr	pdg		la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que "M. Schmitt, qui n'invoquait pas une délégation de ses pouvoirs de dirigeant social, ne pouvait s'exonérer de sa responsabilité vis-à-vis de l'administration fiscale en invoquant les fautes d'un salarié de la société"	direction effective	

67	Cour de cassation Chambre commerciale	16-juin-92	no 90-14.624	Bulletin 1992 IV N° 242 p. 169 et : • Rép. com., Entreprises en difficulté (Droit fiscal), n° 101	Cour d'appel de Versailles 7 février 1990 (Rejet.)	sarl	LJ date ?	?	gérant	"le délai de prescription résultant des dispositions légales alors applicables était de 10 ans, l'arrêt retient exactement que la production de la créance a interrompu la prescription et que cet effet interruptif s'est trouvé prolongé jusqu'à la date à laquelle la procédure collective est parvenue à son terme par le jugement de clôture pour insuffisance d'actif ; que, de ces constatations et énonciations, et sans avoir à procéder à une recherche inopérante, il en a déduit exactement qu'à la date de l'assignation, le délai de prescription n'était pas expiré"	diligence du comptable chargé du recouvrement ; prescription	
68	cass com	15-juil-92	89-20295	non	Cour d'appel d'Aix-en-Provence du 2 mai 1989	société	nr	tva	dirigeant	nr	application de la loi dans le temps : "Attendu qu'en statuant ainsi, alors que l'article 74 de la loi du 18 janvier 1980 [L. 267 ?], qui vise les inobservations graves et répétées des obligations fiscales, ne peut être appliquée à des faits caractérisant celles-ci commis au cours d'une période antérieure à son entrée en vigueur, la cour d'appel a violé le texte susvisé"	application de la loi dans le temps
69	cass com	15-juil-92	90-12522	non	Cour d'appel de Paris du 10 janvier 1990	sa	rj 6 nov 1980 lj 7 mai 1981 clôture pour insuffisance d'actif 22 mai 1985	tva	pdg	nr	"l'arrêt énonce "qu'en déposant ses déclarations tardivement et même, pour certaines, alors que la société Beauvalet ne pouvait plus disposer de ses biens, et ce sans aucun paiement, M. X... a laissé s'accumuler la dette fiscale alors qu'il était prévisible que sa société allait se trouver en état de cessation des paiements", et que "ces manquements revêtent un caractère de mauvaise foi s'apparentant à la manoeuvre frauduleuse puisque le président-directeur général de la société Beauvalet dont la liquidation a été clôturée pour insuffisance d'actif ne pouvait ignorer que les créanciers, même privilégiés, n'avaient pratiquement aucune chance d'être désintéressés, et qu'il a néanmoins retenu des sommes dues à titre de taxe sur la valeur ajoutée et, par conséquent, prélevées sur ses propres clients" ; qu'ayant ainsi caractérisé les manoeuvres frauduleuses au sens de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales et le lien entre ces manoeuvres et l'impossibilité de recouvrement de l'impôt, la cour d'appel a légalement justifié sa décision "	manœuvres frauduleuses : mauvaise foi ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
70	Cour de cassation Chambre commerciale	24-nov-92	n° 91-10.185	non mais : • Revue trimestrielle de droit commercial 1994, p. 382.	Cour d'appel de Rouen 31 octobre 1990 (Rejet)	sa	RJ date ?	nc	pca	la cour d'appel a fait une exacte application de l'article L 267 du LPF dès lors que "dans le cadre de la procédure de redressement judiciaire ouverte à l'encontre de la société Pennanech, le tribunal de commerce du Havre avait par jugement du 15 avril 1988 arrêté le plan de redressement proposé par l'administrateur judiciaire de la société, qu'en exécution de ce plan le Trésor public devait être réglé de la totalité de sa créance (en 10 annuités) et qu'actuellement le plan de continuation se poursuivait normalement ; qu'en l'état de ces constatations, dont il résultait que le recouvrement des impositions par l'administration des Impôts n'était pas impossible" et qu'il faut retenir que "impossibilité [du recouvrement] doit être définitive à l'égard de la personne morale	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés	
71	Cour de cassation Chambre commerciale	08-déc-92	n° 90-18.280	non	Cour d'appel de Versailles 31 mai 1990 (Cassation)	srl	?	?	gérant de droit et gérant de fait	la cour d'Appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle retient que les inobservations des dirigeants de leurs obligations fiscales "ont obligé l'Administration à entreprendre, pour aboutir à la détection de la matière imposable, une vérification qui, si elle a permis cette détection, n'a abouti à un tel résultat qu'à un moment où la liquidation des biens de la société empêchait tout recouvrement réel de l'impôt ; que c'est donc bien en raison des agissements de M. X... et Mme B... que le recouvrement des sommes dues par la société a été retardé au point de devenir impossible" car ces motifs sont "impropres à établir si l'administration fiscale avait exercé tous les contrôles lui incombant pour obtenir en temps utile paiement des impositions dues par la société".	diligence du comptable chargé du recouvrement	
72	Cass.com.	08-déc-92	91-10026	non	Cour d'appel de Rennes du 2 octobre 1990	sarl	rj 3/12/85	tva	gérant	nr	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle n'a pas recherché "les circonstances, autres que le défaut de déclaration et de paiement, en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement, et sans rechercher si le comptable poursuivant avait utilisé en vain tous les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile paiement des impositions par la société"	contatations nécessaire par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement
73	Cour de cassation Chambre commerciale	12-janv-93	n° 90-21.202	non	Cour d'appel d'Agen 2 octobre 1990 (Cassation)	sarl	?	bénéfice d'une exo	gérant	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle n'a pas recherché ", sauf à renvoyer les parties à faire trancher par la juridiction administrative compétente la question préjudicielle dont dépendait la solution du litige et, en ce cas, à surseoir à statuer, si l'exonération invoquée, qui était de nature à influencer sur la responsabilité solidaire imputée à M. D..., était fondée"	sursis à statuer renvoi préjudiciel	
74	Cour de cassation Chambre commerciale	23-févr-93	n° 91-12.593	Bulletin 1993 IV N° 75 p. 50	Cour d'appel de Paris 28 février 1991 (Cassation sans renvoi.)	société	insuffisance d'actif 13 08 85	nc	gérants (époux)	La responsabilité solidaire prévue par l'article L. 267 du Livre de procédures fiscales à l'encontre des dirigeants des sociétés n'est pas de droit mais doit être prononcée par le juge. Violé dès lors les dispositions de ce texte la cour d'appel qui décide que l'action exercée par l'administration fiscale à l'encontre de dirigeants sociaux avait interrompu, en raison de la solidarité, la prescription de la dette de la société.	prescription	
75	Cour de cassation Chambre commerciale	23-févr-93	n° 91-13.501	Bulletin 1993 IV N° 76 p. 51	Cour d'appel de Paris 24 janvier 1991 (Rejet.)	société	nc	nc	cogérants	Entre dans les prévisions du décret du 28 novembre 1983 l'instruction du 6 septembre 1988 subordonnant à une décision du Directeur des services fiscaux ou du Trésorier-payeur général l'engagement par le comptable compétent des actions prévues aux articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales. Dès lors, en l'absence de justification d'une telle décision, l'action engagée irrégulièrement par le comptable est irrecevable.	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable	
76	cass com	23-févr-93	91-13208	non	Cour d'appel de Paris, 24 janvier 1991	société	nr	tva	gérant	nr	la cour d'appel a procédé à la recherche prétendument omise et a ainsi légalement justifié sa décision dès lors qu'elle "relève que l'impossibilité de recouvrement de la dette fiscale "résulte suffisamment de l'émission par l'administration d'un avis de mise en recouvrement, d'une mise en demeure et d'un avis à tiers détenteur, tous actes demeurés sans effet et qui attestent suffisamment de ses diligences normales" ; qu'en en déduisant que "c'est la carence de M. X... qui en a rendu le recouvrement impossible"	contatations nécessaire par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement
77	Cour de cassation Chambre commerciale	09-mars-93	n° 90-19.565	Bulletin 1993 IV N° 97 p. 66 ; • Revue trimestrielle de droit commercial 1994, p. 377	Cour d'appel de Douai 28 juin 1990 (Cassation.)	srl	?	effort construction, IFA, taxes professionnelles	gérants (couple)	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle n'a pas recherché "les circonstances, autres que le défaut de déclaration et de paiement, en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement, et sans rechercher si le comptable poursuivant avait utilisé en vain tous les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile paiement des impositions par la société" 1° L'action ouverte au comptable poursuivant par l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales peut être exercée tant que les poursuites tendant au recouvrement des créances fiscales ne sont pas atteintes par la prescription. Justifié dès lors sa décision la cour d'appel qui, compte tenu de l'ouverture d'une procédure de liquidation des biens à l'encontre de la société, clôturée ultérieurement par insuffisance d'actifs, retient que la prescription avait été interrompue et n'avait repris qu'à la date de cette clôture. 2° L'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, instituant une procédure particulière, est d'application stricte et ne vise que les impositions et pénalités dues par la société, à l'exclusion des frais accessoires. 3° Violé l'article 15 de la loi du 13 juillet 1967 la Cour d'appel qui condamne le dirigeant d'une société mise en liquidation des biens à payer solidairement avec la société les impositions et pénalités dues par celle-ci au titre de la période postérieure au jugement d'ouverture de la procédure collective, alors que le débiteur était dès cette date dessaisi de l'administration et de la disposition de ses biens, les droits et la cour d'Appel a légalement justifiée sa décision dès lors qu'elle "a retenu qu'en laissant s'accumuler un passif considérable au point d'aboutir à une clôture de la procédure de règlement collectif pour insuffisance d'actif en dépit de mises en demeure, d'avis de mise en recouvrement et d'une saisie-exécution restés sans effet, M. C... avait rendu impossible le paiement de l'impôt "	champ d'application : taxe et pénalité (à l'exclusion des frais accessoires ; prescription, constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement ; direction effective	
78	Cour de cassation Chambre commerciale	09-mars-93	n° 91-10.654	non	Cour d'appel de Douai 31 octobre 1990 (Rejet)	société	LJ date ?	?	?	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement		
79	Cour de cassation Chambre commerciale	09-mars-93	n° 91-11.206	non	Cour d'appel d'Amiens 4 décembre 1990 (Cassation)	société	LJ date ?	?	gérant	la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors qu'elle "a retenu que la procédure collective ouverte contre la société débitrice de la dette fiscale n'avait aucune incidence sur l'action pouvant être engagée contre le dirigeant en application des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales [...] alors que le déroulement de la procédure collective était susceptible d'influer sur l'impossibilité de recouvrement de la dette fiscale à l'égard de la société"	qualification de l'impossibilité de recouvrer la dette fiscale	
80	Cass.com.	09-mars-93	90-21454	non	Cour d'appel de Paris du 22 novembre 1990	sarl	nr	tva (minoration de ca et majoration des ventes à l'export)	gérant	nr	il incombe à la cour d'appel de motiver sa décision quant au manquement grave et répété par la mise en oeuvre de recherches nécessaires	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
81	Cour de cassation Chambre commerciale	04-mai-93	n° 91-13.123	non	Cour d'appel de Paris 13 décembre 1990 (Cassation)	société	nr	nr	gérant	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle n'a pas "recherché, sauf à renvoyer les parties à faire trancher par la juridiction administrative compétente la question préjudicielle dont dépendait la solution du litige et, en ce cas, à surseoir à statuer, si l'irrégularité invoquée, qui était de nature à influencer sur la responsabilité solidaire imputée [au défendeur] était fondée"	sursis à statuer renvoi préjudiciel	
82	Cass.com.	04-mai-93	91-15046	non	Cour d'appel de Paris du 8 février 1991	sa	cessation des paiements 25/7/86 puis LJ 7/8/86	TVA	pdt	nr	"les conditions auxquelles était subordonné le bénéfice de cet échéancier , notamment, la caution personnelle de M. Stringher (le dirigeant n'a pas fourni sa caution personnelle, condition à laquelle il s'était engagé), n'ont pas été respectées, de sorte que ledit échéancier a été dénoncé"	échéancier non respecté (conditions)
83	Cass.com.	01-juin-93	91-10061	oui - Bulletin 1993 IV N° 219 p. 157	Cour d'appel de Rennes, du 25 septembre 1990	société à responsabilité limitée	nr	nr	gérant	nr	Ne donne pas de base légale à sa décision, au regard des articles 48 et 54 du Code de procédure civile, ensemble l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, le juge qui accueille la requête présentée par un receveur des Impôts et tendant à l'inscription d'une hypothèque provisoire sur un immeuble appartenant au gérant d'une société, en se déterminant par des motifs impropres à établir une apparence de créance à l'égard du dirigeant social à titre personnel, dans les conditions prévues par le dernier de ces textes. La motivation de la Cour d'appel ne suffit pas dès lors qu'elle a retenu exclusivement « qu'il semble résulter des éléments de la cause que des manquements répétés à ses obligations fiscales ont été commis par la société » et que la carence du dirigeant social « a pu être à l'origine de l'impossibilité de recouvrement des sommes dont la société se trouvait redevable ».	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
84	Cass.com.	01-juin-93	91-13521	non	cour d'appel de Poitiers (chambre civile 1ère section) du 16 janvier 1991	SARL	LJ (date ? Postérieure à l'action)	TVA	gérant	252 830 F	que l'article 425 du nouveau Code de procédure civile, qui prescrit la communication au ministère public «s'agissant des personnes morales, des procédures de règlement judiciaire ou de liquidation judiciaire, ainsi que des causes relatives à la responsabilité pécuniaire des dirigeants sociaux» ne concerne que les causes dans lesquelles la responsabilité des dirigeants est invoquée à la suite de l'ouverture d'une procédure collective à l'encontre de la personne morale ; que, la cause étant en l'espèce étrangère à la procédure de liquidation des biens de la société, il n'y avait pas lieu à sa communication au ministère public	indépendance des procédures

85	Cour de cassation Chambre commerciale	15-juin-93	n° 91-14.641	non	Cour d'appel de Paris 30 janvier 1991 (Rejet)	sarl	?	?	gérant	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que "Mme X... ne pouvait s'exonérer de sa responsabilité en soutenant que le non-paiement des impositions dues était imputable aux difficultés économiques rencontrées par la société" et la cour d'appel n'avait pas à faire la recherche invoquée tenant à l'impossibilité de recouvrement due à de telles difficultés dès lors que "les difficultés économiques n'étaient pas de nature à excuser les inobservances des obligations fiscales d'un gérant de société"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés			
86	cass com	15-juin-93	90-19691	non	Cour d'appel de Metz du 28 juin 1990	sarl	nr	nr	gérant	nr	"la cour d'appel s'est déclarée incompétente pour connaître de ces moyens [a soulevé l'irrégularité de la procédure de redressement engagée à l'encontre de cette société, et contesté le montant des impositions réclamées] et a condamné M. B... comme débiteur solidaire de la dette fiscale de la société ; Attendu qu'en se déterminant par de tels motifs, sans rechercher, sauf à renvoyer les parties à faire trancher par la juridiction administrative compétente la question préjudicielle dont dépendait la solution du litige et, en ce cas, à surseoir à statuer, si l'irrégularité invoquée, qui était de nature à influencer sur la responsabilité solidaire imputée à M. B..., était fondée, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision"	sursis à statuer renvoi préjudiciel		
87	cass com	15-juin-93	91-15303	non	Cour d'appel de Riom du 28 mars 1991	société	nr	tva	dirigeant	nr	application de la loi dans le temps : "pour accueillir cette demande, la cour d'appel, après avoir constaté que du 1er avril 1976 au 31 janvier 1980, les redevances dues par la société au titre de la taxe sur la valeur ajoutée ont été systématiquement minorées, qu'en outre, les déclarations de chiffre d'affaires du 1er avril 1980 au 31 octobre 1980 n'ont pas été accompagnées du paiement de l'impôt exigible, que la taxe d'apprentissage pour 1980 n'a pas été réglée, a retenu que les inobservances des obligations fiscales ont été graves puisqu'elles ont porté sur des sommes importantes et ont été répétées sur de très nombreux mois, mais qu'une partie des sommes réclamées n'était pas exigible comme s'appliquant à des obligations ayant pris naissance avant la date d'application de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, ce qui ramenait le montant de 220 078,63 francs à 130 013,78 francs ; Attendu qu'en se déterminant par de tels motifs, impropres à caractériser les manquements graves et répétés imputables à M. X... postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi précitée, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision "	application de la loi dans le temps		
88	cass com	29-juin-93	91-21528	non	Cour d'appel de Paris du 24 octobre 1991	sa	règlement judiciaire	nr	20/2/84 insuffisance d'actif	29/4/87	pca	nr	"alors que l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ne comporte aucun délai pour la mise en oeuvre de la procédure qu'il prévoit, qu'il en résulte que l'action ainsi ouverte au receveur des impôts, comptable de la Direction générale des impôts, peut être exercée tant que les poursuites tendant au recouvrement des créances fiscales ne sont pas atteintes par la prescription, telle que fixée en l'espèce par l'article L. 275 du Livre des procédures fiscales, la cour d'appel a violé le texte susvisé " il n'est donc pas avéré le motif retenu par la cour d'appel selon lequel : "Attendu que, pour accueillir la fin de non-recevoir tirée de la prescription de l'action, l'arrêt énonce que la suspension des poursuites individuelles résultant de l'article 35 de la loi du 13 juillet 1967 ne concerne pas les coobligés de la société débitrice en liquidation des biens et notamment pas le dirigeant social, de sorte que le receveur des impôts avait la possibilité d'agir directement contre ce dernier pendant le cours de la procédure collective"	prescription ; diligence du comptable chargé du recouvrement
89	Cour de cassation Chambre commerciale	12-juil-93	n° 91-13.936	non	Cour d'appel de Poitiers 20 février 1991 (cassation)	sarl	?	?	gérant (minoritaire)	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle "retient que les manquements reprochés à la société s'étaient produits sous la direction de M. X..., que l'importance et la durée de ces manquements avaient conduit à l'impossibilité actuelle d'assurer le recouvrement des sommes dues en raison de l'insolvabilité de la société mise en liquidation des biens, qu'il avait été donné à la société Contex des délais assez larges pendant plusieurs années, que les arrangements pris pour parvenir à l'apurement de l'arriéré n'ont pas été tenus et que M. X... ne pouvait invoquer sa propre turpitude de dirigeant pour reprocher à l'administration les facilités qui lui avaient été offertes", ces motifs sont "impropres à caractériser d'une manière concrète la responsabilité personnelle de M. X..., pendant l'exercice effectif, direct ou indirect de son mandat social, dans l'observation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société"	direction effective ; lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés			
90	Cour de cassation Chambre commerciale	12-juil-93	n° 91-16.977	non mais : • Revue trimestrielle de droit commercial 1994, p. 376.	• Cour d'appel de Versailles (3e chambre civile) 13 mai 1991 (Rejet)	sarl	?	?	gérant	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'elle "retient que si M. Y... disposait, aux termes de résolutions votées par l'assemblée générale, du pouvoir de signer tous documents bancaires, administratifs et comptables, et tous mandats ou commandes confiés à la société Ecoreb, il ne résultait pas pour autant des documents produits que M. X... ait abandonné tout pouvoir de contrôle et de direction attaché à ses fonctions de gérant, même si, profitant de sa position au sein de la société Ecoreb, M. Y... en faisait profiter sa propre entreprise et n'avait sans doute pas été étranger aux difficultés de la société Ecoreb"; il est intéressant d'observer le moyen avancé par le défendeur en vue de faire supporter la direction effective sur l'associé majoritaire. 2 points à souligner : l'observation grave et répétée ayant entraîné l'impossibilité du recouvrement n'est pas remis en cause et d'autre part, même si il semble que l'associé majoritaire remplissait les conditions pour se voir condamner au paiement des impôts solidairement avec la société, l'administration s'en est tenue au dirigeant de droit.	direction effective			
91	Cass.com	12-juil-93	91-13936	non	Cour d'appel de Poitiers du 20 février 1991	sarl	nr	nr	gérant minoritaire	nr	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle a retenu que "les manquements reprochés à la société s'étaient produits sous la direction de M. X..., que l'importance et la durée de ces manquements avaient conduit à l'impossibilité actuelle d'assurer le recouvrement des sommes dues en raison de l'insolvabilité de la société mise en liquidation des biens, qu'il avait été donné à la société Contex des délais assez larges pendant plusieurs années, que les arrangements pris pour parvenir à l'apurement de l'arriéré n'ont pas été tenus et que M. X... ne pouvait invoquer sa propre turpitude de dirigeant pour reprocher à l'administration les facilités qui lui avaient été offertes" et de préciser que ces motifs sont "impropres à caractériser d'une manière concrète la responsabilité personnelle de M. X..., pendant l'exercice effectif, direct ou indirect de son mandat social"	direction effective ; lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés		
92	Cass.com	12-juil-93	91-15168	non	Cour d'appel d'Amiens du 19 février 1991	sa	nr	nr	pca	nr	n'a pas donné de base légale à sa décision la cour d'appel qui prononce la solidarité du dirigeant aux dettes fiscales de la société au motif que celle-ci s'est déclarée incompétente face à l'irrégularité de la procédure d'imposition engagée à l'encontre de la société et soulevée par le dirigeant, ainsi la cour d'appel aurait dû soit rechercher soit renvoyer les parties à faire trancher par la juridiction administrative compétente la question préjudicielle dont dépendait la solution du litige et, en ce cas, à surseoir à statuer, si l'irrégularité invoquée, qui était de nature à influencer sur la responsabilité solidaire imputée à M.Luce, était fondée	sursis à statuer renvoi préjudiciel		
93	Cass com	12-juil-93	91-17140	non	Cour d'appel de Caen du 16 mai 1991	sarl	clôture pour insuffisance d'actif	tva	taxe apprentissage et formation professionnelle	gérant	nr	la cour d'appel a légalement justifiée sa décision dès lors qu'elle a retenu "par motifs propres et adoptés, les absences de déclaration ou de paiement des impositions dues par la société, en énonçant qu'il s'agissait d'observations graves et répétées des obligations fiscales dont M. X... était responsable en qualité de gérant, l'arrêt retient que celui-ci avait laissé s'accumuler un passif tel, au regard du capital de la société, que, malgré la notification d'avis de mise en recouvrement, le Trésor n'a pas été en mesure, compte tenu de la clôture pour insuffisance d'actifs, de recouvrer les impôts dus par la société ; que la cour d'appel a ainsi effectué les recherches prétendument omises"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement	
94	cass com	12-juil-93	91-19051	non	Cour d'appel de Dijon du 26 juin 1991	sarl	liquidation à l'initiative du gérant		gérants	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'elle a retenu "que M. X... avait été gérant de fait depuis l'immatriculation de la société au registre du commerce et des sociétés le 19 février 1980, et de droit à compter du 9 décembre 1981, d'où il résultait que c'était en ces qualités successives qu'avant de décider la dissolution de la société en mars 1982, il avait commis les manquements qui lui étaient reprochés ; que M. X... devenu le seul détenteur du capital social à partir du 9 mars 1982, avait immédiatement prononcé la dissolution anticipée de la société, en la faisant rétroagir au 1er janvier 1982, sans s'assurer que ses obligations fiscales avaient été respectées, et avait ainsi fait disparaître rapidement le patrimoine social, rendant impossible le recouvrement des impositions dues ; qu'enfin, après avoir relevé que la société Pizza Pino avait été immatriculée au registre du commerce le 19 février 1980, elle a précisé que les manquements reprochés concernaient les exercices sociaux pour les années 1980 et 1981, de sorte que ces manquements sont postérieurs à la publication de la loi du 18 janvier 1980 ; qu'il s'ensuit que la cour d'appel a caractérisé la faute personnelle de M. X"	direction effective ; lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; application de la loi dans le temps		
95	Cour de cassation Chambre commerciale	12-oct-93	n° 91-17.954	Bulletin 1993 IV N° 335 p. 241 et • Revue trimestrielle de droit commercial 1994, p. 378.	Cour d'appel de Paris 20 février 1991 (Rejet).	sarl	?	TVA + TA + TVS + taxe locale	d'équipement	gérant	Justifie légalement sa décision de faire application à un dirigeant social des dispositions de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, en caractérisant une faute à l'encontre de celui-ci, la cour d'appel qui retient que les manquements de l'intéressé ont eu pour conséquence de laisser se constituer à la charge de la société une dette fiscale excessive et d'accentuer ainsi considérablement, tant en raison des droits dus que des peines encourues, le passif de la liquidation des biens de cette société, rendant de ce fait impossible le recouvrement de la créance. la cour d'Appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'elle a caractérisée la faute du dirigeant après avoir réalisée les recherches qui s'imposent lesquelles ont démontré que le défaut de dépôt de déclaration, la minoration de déclaration TVA et que ces manquements "ont eu pour conséquence de laisser se constituer à la charge de la société une dette fiscale excessive et d'accentuer ainsi considérablement, tant en raison des droits dus que des pénalités encourues, le passif de la liquidation des biens de cette société, rendant impossible le recouvrement de la créance fiscale"	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés		
96	Cour de cassation Chambre commerciale	12-oct-93	n° 91-19.518	non	Cour d'appel de Basse-Terre 28 mai 1990 (Cassation)	sarl	?	?	gérant	arrêt rendu sous le visa de l'article L 266 du LPF; pourvoi sur un point de procédure à savoir l'initiateur de l'assignation				
97	cass com	12-oct-93	91-20386	non	Cour d'appel de Bordeaux du 4 juillet 1991	sarl	rj	23 décembre 1986 puis lj	18 juillet 1988	gérant	nr	la cour d'appel a légalement justifiée sa décision dès lors qu'elle "a relevé qu'indépendamment des défauts de déclarations et de paiements de la taxe sur le chiffre d'affaires et de taxes annexes, l'existence de minorations des déclarations de chiffre d'affaires du 1er avril 1981 au 23 décembre 1986, et a constaté que "la gravité de ce manquement ressort de l'importance de la créance du Trésor, au regard des possibilités réduites de la société et de son faible taux de capitalisation" et "qu'il ne résulte ni des conclusions déposées devant les juges du fond, ni de l'arrêt que Mme X... ait fait valoir l'absence de diligences de l'administration des Impôts, dans le recouvrement des créances fiscales qu'elle détenait à l'encontre de la société EGPIIC, ni l'absence de recherche des circonstances, autres que le défaut de déclaration et de paiement, en raison desquelles l'observation des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement"	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés	
98	Cour de cassation Chambre commerciale	09-nov-93	n° 91-18.910	non mais : • Rép. sociétés, Entreprises en difficulté (Droit fiscal), n° 101 • Rép. sociétés, Entreprises en	• Cour d'appel de Versailles 6 juin 1991 (Rejet)	sarl	LJ	15 03 95 et insuffisance d'actif	08 07 87	?	gérant	la cour d'appel a effectué la recherche prétendument omise dès lors qu'elle a retenu "de ces constatations que M. X... avait laissé s'accumuler une dette fiscale excessive et avait ainsi rendu impossible le paiement de l'impôt, l'administration n'ayant pu finalement percevoir qu'un dividende de 27 050,51 francs au titre de sa production à la procédure collective "	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés	
99	Cour de cassation Chambre commerciale	23-nov-93	n° 92-11.138	Bulletin 1993 IV N° 428 p. 311	Cour d'appel de Douai 7 novembre 1991 (Cassation sans renvoi.)	sarl	nc	nc	gérant	Aux termes de l'article 1er du décret du 28 novembre 1983, tout intéressé est fondé à se prévaloir, à l'encontre de l'Administration, des instructions, directives et circulaires publiées dans les conditions prévues par l'article 9 de la loi du 17 juillet 1978, lorsqu'elles ne sont pas contraires aux lois et règlements. Viole dès lors ce texte le Tribunal qui, pour accueillir la demande du comptable poursuivant de condamnation solidaire d'un dirigeant social au paiement des impositions dues par la société en application de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, retient que l'instruction administrative du 6 septembre 1988 publiée au Bulletin officiel des impôts est une mesure d'ordre interne dont l'absence d'application ne saurait être invoquée par le contribuable, alors que l'instruction litigieuse décrit la procédure administrative applicable pour la mise en oeuvre des dispositions des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales et que la décision hiérarchique prévue constitue une garantie pour les contribuables.	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable			

100	Cour de cassation Chambre commerciale	07-déc-93	non	Cour d'appel de Paris 24 octobre 1991 (Rejet)	société	?	?	gérant		"l'application de ce texte [art L 267 du LPF] n'implique pas le caractère intentionnel des agissements du dirigeant" que M. Y..., gérant statutaire de la société, se bornait à inviter l'administration à prouver qu'il exerçait effectivement les prérogatives de sa fonction, sans faire état de circonstances de fait particulières ; que dans ces conditions, la cour d'appel, qui n'avait pas à répondre à des allégations dépourvues de toute précision et offres de justification	champ d'application : mauvaise foi non déterminante ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés	
			n° 91-22-161									
101	Cour de cassation Chambre commerciale	07-déc-93		Bulletin 1993 IV N° 463 p. 336 Cour d'appel de Colmar 22 janvier 1992 (Cassation.)	SA	?	?	PCA		1° Méconnaît le principe de la contradiction la cour d'appel qui énonce que les sommes dont le receveur principal des Impôts demandait le paiement, étaient afférentes à des taxes mises à la charge d'une société ne rentrant pas dans le champ d'application de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales sans avoir au préalable invité les parties à présenter leurs observations sur ce point. 2° Viole les articles L. 267 du Livre des procédures fiscales et 283 du Code général des impôts la cour d'appel qui pour rejeter la demande en paiement effectuée par l'administration fiscale à l'encontre d'un dirigeant de société, constate que la majeure partie de la créance fiscale de TVA résulte de redressements fondés sur l'existence de fausses factures et retient que cette manoeuvre ne concerne ni le chiffre d'affaires effectivement réalisé par la société ni le reversement d'une taxe perçue sur les clients, de sorte qu'elle n'entre pas dans le champ d'application de ces textes, alors que l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales prend en considération le recouvrement de la totalité des impositions et pénalités dues par la société et que l'article 283 du Code général des impôts en son quatrième prévoit que, lorsque la facture est de complaisance, la taxe sur la valeur ajoutée est due par la personne au titre de laquelle la cour d'Appel (n'a pas et donc) doit "caractériser de manière concrète les circonstances, autres que le défaut de déclaration et de paiement, en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales des deux sociétés avait rendu impossible le recouvrement"	champ d'application	
			n° 92-12-380									
102	Cour de cassation Chambre commerciale	07-déc-93	non	Cour d'appel de Paris 9 janvier 1992 (Cassation)	srl	?		taxe professionnelle	gérant		constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés	
			n° 92-12-439									
103	Cass.com.	07-déc-93	non	cour d'appel de Paris (1re chambre, section B) du 20 juin 1991	sarl	rj 4/5/87 lj 18/5/87		tva taxe professionnelle taxe d'apprentissage	gérant	nr	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés	
			91-19493									
104	Cass.com.	04-janv-94	non	Cour d'appel de Besançon du 18 septembre 1991	sarl	nr	nr		les 3 gérants	nr	l'arrêt est rendu sur les dispositions de l'article L 266 du LPF et casse la décision de la cour d'appel qui n'a pas fait une juse application de ce texte au regard des conditions qui vise le gérant majoritaire (en l'occurrence 2 des gérants se partageaient tous les 2 la moitié du capital et le 3e la moitié)	
			92-11-986									
105	Cass.com.	01-févr-94	non	Cour d'appel de Reims du 18 décembre 1991	SA	RJ 31/12/85		taxe sur recettes	pca	851 314 F	le caractère grave et répété des manquements aux obligations fiscales est avéré dès lors que "l'arrêt relie que l'importance et le caractère répétitif de la minoration des recettes déclarées établissait son caractère volontaire et donc sa gravité" et qu'"une omission de recettes de 600 000 francs sur trois ans et retenu que l'importance et la réitération pendant plusieurs années témoignaient de son caractère volontaire et de sa gravité"; qu'"en ne déposant son bilan qu'à la fin de 1985, après avoir vendu son matériel quelques jours plus tôt, la société a privé le Trésor public de toute possibilité de recouvrer ses créances en sa qualité de créancier privilégié, l'arrêt énonce que «le lien de causalité entre les fautes commises par Mme X... et l'impossibilité pour le Trésor public de recouvrer sa créance doit s'apprécier par rapport aux chances que celui-ci aurait eues de recouvrer l'impôt de 1980 à 1983 si les déclarations fiscales avaient été faites régulièrement à l'époque"; IMPORTANT : parmi les moyens de défense = "conformément l'article 455 du nouveau Code de procédure civile, un dirigeant social ne peut être rendu responsable du défaut de paiement d'impositions qui, bien que se rapportant à la période antérieure au jugement ouvrant une procédure collective, ne sont cependant pas	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
			92-11-723									
106	Cass.com.	01-févr-94	non	Cour d'appel de Paris du 9 janvier 1992	SARL	nr	nr		gérant	nr	LPF, L. 252 : "le receveur des Impôts territorialement compétent est, en effet, seul juridiquement habilité à représenter l'Etat pour l'engagement et la conduite des actions en justice tenant au recouvrement de l'impôt "; l'instruction administrative du 6 septembre 1988 ; l'article 1er du décret du 28 novembre 1983 : "tout intéressé est fondé à se prévaloir, à l'encontre de l'Administration, des instructions, directives et circulaires publiées dans les conditions prévues par l'article 9 de la loi du 17 juillet 1978"; conclusion de l'arrêt : la mise en oeuvre de la procédure prévue à l'article L 267 n'a pas personnellement été engagée par le receveur	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable (et plus précisément : engagement des poursuites)
			92-11-781									
107	Cass.com.	01-févr-94	non	Cour d'appel de Poitiers du 11 décembre 1991	SARL	LJ (date ? Postérieure à l'action)		TVA minoration de CA	gérant	nr	l'action engagée par le receveur principal visant à prononcer la solidarité du dirigeant au paiement des impositions et pénalités dues par la société en liquidation judiciaire n'est pas fondée dès lors qu'il "n'a ni établi, ni même allégué, qu'il aurait utilisé en vain tous les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile le paiement des impositions dues par la société"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement
			92-12-007									
108	Cass.com.	01-févr-94	non	Tribunal de grande instance de Troyes du 19 février 1992	nr	nr	nr	nr	nr	nr	irrecevabilité du pourvoi : "le pourvoi en cassation n'est ouvert qu'à l'encontre des jugements rendus en dernier ressort et que la qualification inexacte d'un jugement par les juges qui l'ont rendu est sans effet sur le droit d'exercer un recours "	procédure
			92-13934									
109	Cour de cassation Chambre commerciale	15-févr-94	non	Cour d'appel de Paris 9 janvier 1992 (Rejet)	SARL	?		TVA	gérant		peu importe que ne soit pas établie la démonstration de la volonté du dirigeant de manquer intentionnellement à ses obligations fiscales ; la cour d'appel a ainsi légalement justifié sa décision dès lors que les actions de recouvrement menées par le comptable à savoir : "vingt-deux avis de mise en recouvrement émis par l'administration des Impôts au fur et à mesure des déclarations fiscales de la société et de quatre mises en demeure, lesquels sont tous restés sans effet", il s'avère que "M. X... a laissé s'accroître un passif considérable au point d'entraîner une clôture pour insuffisance d'actifs de la procédure collective, rendant ainsi impossible le recouvrement de l'impôt"	champ d'application : mauvaise non déterminante ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
			n° 92-12-214									
110	cass com	15-févr-94	non	Cour d'appel d'Aix-en-Provence du 12 mars 1991	sarl	nr	nr		gérant	nr	application de la loi dans le temps : "le premier de ces textes [L 267], qui permet de déclarer solidairement tenu de la dette d'impôts et de pénalités d'une société le dirigeant responsable des manoeuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui en ont rendu le recouvrement impossible, ne peut être appliqué à des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi du 18 janvier 1980 dont ses dispositions sont issues "	application de la loi dans le temps
			92-14093									
111	Cass.com.	01-mars-94	non	Cour d'appel de Colmar du 26 juin 1991	société à responsabilité limitée	nr	nr		gérant	nr	l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, instituant une procédure particulière, est d'application stricte et ne vise que les impositions et pénalités dues par la société, à l'exclusion des frais accessoires (frais de poursuite et frais d'expertise)	champ d'application : droits et pénalités (exclusif des frais de poursuites et d'expertise)
			92-13692									
112	Cour de cassation Chambre commerciale	15-mars-94	non	Cour d'appel de Paris 31 janvier 1992 (Cassation)	SA	LJ 02 11 1982 et ?		insuffisance d'actif le 16 05 88		pca	la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que " la responsabilité solidaire prévue à l'encontre des dirigeants des sociétés n'est pas de droit, mais doit être prononcée par le juge, de sorte que M. X... n'était pas, pendant la durée de la procédure collective, co-débiteur de la société qu'il avait dirigée et que l'action ouverte au receveur des impôts pouvait être exercée contre lui tant que les poursuites tendant au recouvrement des créances fiscales n'étaient pas atteintes par la prescription"	prescription
			n° 92-12-410									
113	cass com	15-mars-94	non	Cour d'appel de Versailles du 13 février 1992	sarl	nr	nr		gérant minoritaire	nr	la cour d'appel a violé les dispositions susvisées dès lors qu'elle "retient que l'instruction du 6 septembre 1988, interne à l'Administration, ne fait nullement de l'autorisation du directeur des services fiscaux un préalable à l'action du comptable et ne peut mettre en échec les dispositions légales réglementant la mise en oeuvre de l'action fiscale"	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable
			92-15038									
114	cass com	26-avr-94	non	Cour d'appel de Metz du 1 octobre 1991	sa	nr	nr		pca	nr	"que M. X..., président du conseil d'administration de la société anonyme Maisons G (la société), assigné par le receveur des impôts de Saint-Avoid pour le voir déclaré solidairement responsable des impositions dues par la société, a soulevé l'irrégularité de la procédure d'imposition engagée à l'encontre de celle-ci" et "qu'en statuant ainsi, alors que, M. X... était recevable à faire juger, sauf à renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, si l'irrégularité invoquée qui était de nature à influer sur la responsabilité solidaire qui lui était imputée, était fondée, la cour d'appel a violé le texte susvisé"	sursis à statuer renvoi préjudiciel
			92-10738									
115	Cour de cassation Chambre commerciale	10-mai-94	non	Cour d'appel de Poitiers 16 juillet 1992 (Cassation)	SA			TVA et participation des employeurs à la formation	PCA		la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors qu'elle n'a pas relevé que "l'absence de caractère sérieux de l'exception d'irrégularité ainsi soulevée" relative à "l'irrégularité de la procédure d'imposition suivie à l'encontre de la société en matière de taxe sur la valeur ajoutée et de taxes annexes"	sursis à statuer renvoi préjudiciel
			n° 92-20-097									
116	Cour de cassation Chambre commerciale	24-mai-94	non	cour d'appel de Besançon (2e Chambre civile) 2 octobre 1991 (Cassation)	sarl	nc		TVA	gérant		la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle n'a pas déterminée "la nature et les dates des tentatives de mise en recouvrement de l'impôt"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement
			n° 92-18-643									
117	cass com	24-mai-94	non	cour d'appel de Versailles (3ème chambre) du 12 juin 1992	société	lj 6/10/87	nr		dirigeant	nr	"le jugement a retenu l'affirmation du receveur divisionnaire selon qui l'abstention de M. X... l'avait mis dans l'impossibilité de recouvrer sa créance ; que cette énonciation n'a fait l'objet d'aucune critique dans les conclusions d'appel du demandeur au pourvoi qu'ainsi le grief, mélangé de droit et de fait, est nouveau "	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement
			92-20452									

118	Cour de cassation Chambre commerciale	21-juin-94	non	n° 92-14.065	Cour d'appel de Bordeaux 9 mars 1992 (Cassation)	sa	nr	nr	pca	la cour d'appel n'a pas justifiée sa décision au regard du texte susvisé dès lors que "les difficultés financières rencontrées par la société ne font pas obstacle à l'application à l'encontre de son dirigeant des dispositions de l'article L. 267 susvisé, lorsque les conditions prévues par ce texte sont réunies"; "que les conditions d'application de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales sont indépendantes de celles de l'article 99 de la loi du 13 juillet 1967"	champ d'application : indépendance des procédures	
119	Cour de cassation Chambre commerciale	21-juin-94	non	n° 92-16.134	Cour d'appel de Versailles 26 mars 1992 (Rejet)	sa	LJ date ?	TVA	pca	la cour d'appel a légalement justifiée sa décision dès lors que : "les dispositions des articles 47 et 49 de la loi du 25 janvier 1985 [...] qui concernent le débiteur soumis à une procédure collective, ne font pas obstacle à l'application des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales, relatifs aux poursuites contre les dirigeants de la société débitrice"; que "Mme X... avait pendant de nombreux mois déposé sans paiement intégral les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires et de TVA et omis de souscrire les taxes annexes dues au titre de deux années consécutives, la cour d'appel a retenu que ces agissements constituaient une attitude délibérée et fautive de nature à constituer l'inobservation grave et répétée au sens de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales"	indépendance des procédures ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés	
120	cass com	21-juin-94	non	92-15949	cour d'appel de Poitiers (chambre civile, 1re section) du 15 avril 1992	sa	rj 21 juillet 1980		pca	nr	"par motifs adoptés, l'arrêt relève qu'après notification de redressement, le comptable du Trésor a accepté un plan d'apurement de la situation fiscale de la société puis, ce plan n'ayant pas été respecté, a procédé à deux avis à tiers détenteurs, fait saisir les biens de la débitrice et qu'ainsi "sous la pression constante du comptable de Fontenay-le-Comte, une somme s'élevant à 630 405,84 francs a pu être recouvrée"; qu'il s'ensuit que la recherche prétendument omise a été faite et que le moyen n'est pas fondé"	diligence du comptable chargé du recouvrement
121	cass com	21-juin-94	non	92-16595	cour d'appel d'Aix-en-Provence (1ère chambre, section B) du 18 février 1992	sa	oui (date ?)	tva	pca	nr	"Mais attendu que, par motifs adoptés l'arrêt relève que l'administration a dû adresser à la société des mises en demeure pour obtenir les déclarations sur le chiffre d'affaires pour les mois de janvier à octobre 1981 et de janvier à août 1982 ; que la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux mois de janvier à mai 1981, décembre 1982 et janvier 1983 ont fait l'objet d'une taxation d'office, ainsi que les taxes annexes correspondant aux années 1980 à 1983 ; qu'enfin des avis de mise en recouvrement ont été émis les 15 décembre 1982, 26 janvier 1983, 7 février 1983 et 21 mars 1983 ; qu'il s'ensuit que la cour d'appel n'a pas déduit du seul défaut de déclaration et de paiement l'impossibilité de recouvrer la créance fiscale mais a procédé aux recherches prétendument omises, et a ainsi légalement justifié sa décision"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
122	Cour de cassation Chambre commerciale	05-juil-94	non	n° 92-18.873	cour d'appel d'Orléans (chambre civile, 1e section) 3 juin 1992 (Rejet)	société		TVA + autres	gérant		curieusement le défaut de paiement de tva qui s'assimile à la rétention de somme due au Trésor n'a pas, en l'espèce, rebondi sur la démonstration de l'impossibilité du recouvrement; on pourrait penser (à confirmer) que s'agissant de tva, la rétention suffit à caractériser la responsabilité du dirigeant sur le fondement L 267 LPF (à confirmer avec d'autres arrêts) ; la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors "qu'en déduisant le caractère de gravité des manquements qu'elle avait constatés de ce que, s'agissant pour une large part des taxes sur le chiffre d'affaires, le défaut de paiement équivalait à un détournement des sommes dues par la société au préjudice du Trésor public"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
123	Cour de cassation Chambre commerciale	05-juil-94	non	n° 92-20.072	cour d'appel de Poitiers (Chambre civile, 1re section) 20 août 1992 (Cassation)	srl	RJ 19 03 84 LJ 18 06 84	TVA + taxes assimilées	gérant		La cour casse la décision de la CA favorable au contribuable laquelle avait donné raison à ce dernier au motif que le contribuable opposée la prescription à l'action (qui est de la compétence de la juridiction administrative en matière d'impôts) alors qu'il s'agissait d'accueillir la demande de l'administration quant à prononcer la solidarité du gérant sur le fondement des dispositions de l'article L 267 du LPF; cette décision semble a priori encourager les contribuables inquiétés à susoir à statuer au motif de la prescription ou autres motifs (comme par exemple l'exigibilité d'une taxe ou l'assujettissement du contribuable)	sursis à statuer renvoi préjudiciel
124	cass com	18-oct-94	non	92-21954	cour d'appel d'Amiens (1re chambre civile, 1re section) du 22 septembre 1992	sarl	oui (date ?)	tva taxe apprentissage tvs	gérant	nr	"l'arrêt retient qu'en laissant s'accumuler un passif fiscal excessif par rapport à l'actif social, entraînant une clôture de la procédure collective n'ayant assuré aucun dividende au Trésor, et ce en dépit de l'émission de cinq avis de mise en recouvrement et de quatre avis à tiers détenteurs restés sans effet ; qu'ainsi, la cour d'appel a légalement justifié sa décision selon laquelle M. X... a rendu impossible le paiement de l'impôt" et "l'application de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales n'implique pas que le dirigeant social ait été de mauvaise foi ; que l'arrêt retient que M. X... ne pouvait s'exonérer de sa responsabilité en soutenant que le non-paiement des impositions dues était imputable aux difficultés moyen nouveau et, mélangé de fait et de droit, irrecevable	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement
125	cass com	15-nov-94	non	93-11523	cour d'appel de Caen (1ère chambre civile et commerciale) du 17 décembre 1992	société	nr	nr	dirigeant	nr		nr
126	Cour de cassation Chambre commerciale	13-déc-94	non	n° 93-10.943	cour d'appel de Chambéry (chambre civile, 2e section) 15 décembre 1992 (Rejet)	sociétés	RJ date ?	TVA	gérant de 2 sociétés		l'administration a l'obligation de d'établir que la faute de M. Y... avait entraîné l'impossibilité de recouvrement des impôts dus par les sociétés qu'il dirigeait, impossibilité résultant non seulement du règlement judiciaire de ces dernières, mais encore de l'inefficacité des diligences entreprises en temps utile par le receveur pour obtenir le paiement de sa créance"; or tel ne peut être le cas dès lors que "les premiers manquements du dirigeant social remontaient au mois de juillet 1980 et que l'établissement des premiers titres exécutoires n'avait eu lieu qu'en avril 1981, six mois avant le jugement prononçant le règlement judiciaire"	lien de causalité ; diligence du comptable chargé du recouvrement
127	Cour de cassation Chambre commerciale	07-févr-95	non	n° 93-12.683	cour d'appel de Besançon (2e chambre civile) 12 juin 1992 (Rejet)	société	RJ 01 03 90 LJ 01 05 89	?	gérant		il n'y a pas lieu d'accueillir la demande qui fait grief à l'arrêt de la cour d'Appel d'avoir valablement retenue pour fonder sa décision (favorable à l'administration) que "le comptable public avait notifié en vain onze avis de mise en recouvrement échelonnés de décembre 1984 à août 1987, puis émis, en septembre et octobre 1985, de nombreux avis à tiers détenteur, enfin signifié, le 9 mai 1985, un commandement valant mise en demeure"	diligence du comptable chargé du recouvrement
128	Cour de cassation Chambre	07-févr-95	non	n° 93-15.876	cour d'appel de Dijon (1re chambre, section 2) 16 avril 1993	srl	RJ date ?	?	gérant		la cour d'Appel a légalement fondée sa décision dès lors que "l'arrêt a constaté qu'un plan de paiement avait été accepté à la suite du redressement et n'a pas été tenu et que le défaut de communication du changement de siège social a fait perdre du temps à l'Administration" et que "relevant ces circonstances et en en déduisant que ce sont les attermolements et la mauvaise volonté de M. X... qui ont empêché les actes de poursuite d'être menés à leur terme"	lien de causalité ; diligence du comptable chargé du recouvrement
129	Cour de cassation Chambre commerciale	07-mars-95	non	n° 92-21.427	cour d'appel de Dijon (1re chambre, 2e section) 8 octobre 1992 (Cassation)	srl	?	?	gérant		la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle n'a pas vérifié "si, préalablement à l'action, le comptable public avait demandé et obtenu l'autorisation hiérarchique d'engager les poursuites" c'est-à-dire auprès du directeur des services fiscaux ou du trésorier payeur général conformément à l'instruction du 6 septembre 1988 et que "tout intéressé est fondé à se prévaloir, à l'encontre de l'administration, des instructions, directives et circulaires publiées dans les conditions prévues par l'article 9 de la loi du 17 juillet 1978, lorsqu'elles ne sont pas contraires aux lois et règlements"	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable
130	Cour de cassation Chambre commerciale	07-mars-95	non	n° 93-10.682	cour d'appel de Bourges (1re chambre) 5 juin 1984 (Cassation sans renvoi)	société	?	?	gérant de droit et gérant de fait		les impôts litigieux étaient afférents à des exercices antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi du 18 janvier 1980	application de la loi dans le temps
131	Cour de cassation Chambre commerciale	21-mars-95	non	n° 93-16.909	cour d'appel d'Angers (1ère chambre, section A) 17 mai 1993	sarl	LJ date ?	nr	gérant		la cour d'appel a méconnu le principe de la contradiction et violé le texte susvisé dès lors que "pour déclarer M. X... irrecevable à contester la créance de l'administration fiscale contre la société AMA, l'arrêt retient que cette créance a été admise de manière définitive par le juge-commissaire de la liquidation de la société AMA et que cette décision a autorité de chose jugée" alors que "la décision du juge-commissaire [doit être] soumise à la discussion des parties" : obligation du respect du contradictoire d'une part et obligation de verser toutes les pièces associées aux attendus des parties et que "M. Y... n'avait pas été personnellement partie à l'instance ayant donné lieu à la décision du juge-commissaire" : la déclaration de créances concerne la société et non son dirigeant, il n'allait donc pas "de soi" que celui-ci était partie à la décision du juge commissaire	droit du dirigeant codébiteur
132	Cour de cassation Chambre commerciale	04-avr-95	non	Bulletin 1995 IV N° 113 p. 100 n° 93-17.677	Cour d'appel de Metz 9 juin 1993 (Cassation.)	société	LJ date ?	nr	gérant		la cour d'appel a violé les textes susvisés dès lors que le dirigeant "demandait qu'il soit sursis à statuer sur l'action en responsabilité formée contre lui et non qu'il soit sursis au recouvrement d'une dette exigible contre la société"	sursis à statuer renvoi préjudiciel
133	Cass.com.	04-avr-95	non	93-14324	cour d'appel de Montpellier (1ère chambre) du 11 mars 1993	scop	LJ 21/02/84	TVA et taxes sur les salaires	gérant statutaire	nr	nb : "la loi du 28 décembre 1984 portant loi de finances pour 1985, qui a notamment modifié les articles L. 274 et L. 275 du Livre des procédures fiscales en substituant une prescription quadriennale à la prescription décennale de l'action en recouvrement des impositions, dispose en son article 103-II : la nouvelle prescription s'applique aux procédures de recouvrement en cours au 1er janvier 1985" mais au cas d'espèce : "l'arrêt a pu retenir qu'en raison de la suspension du cours de la prescription par le jugement du 21 février 1984 prononçant la liquidation des biens de la société et ce, jusqu'à la clôture des opérations, lesquelles étaient toujours en cours à la date de l'assignation, l'instance a été introduite en temps utile"; la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que : "le dirigeant social avait laissé s'accumuler une dette fiscale dont l'importance au regard du modeste patrimoine de la société avait rendu impossible le recouvrement, les opérations de liquidation ayant été clôturées pour insuffisance d'actif et ce, malgré toutes les diligences du comptable public pour recouvrer sa créance, manifestées par des actes dont elle énumère la nature, le nombre et la date"	prescription ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
134	Cour de cassation Chambre commerciale	03-mai-95	non	n° 92-16.983	cour d'appel de Paris (1ère chambre, section B) 10 avril 1992 (Rejet)	srl		TVA et taxes annexes	le "gérant majoritaire"		le comptable n'est pas tenu d'attendre, pour assigner le dirigeant, que soit prononcée la clôture pour insuffisance d'actifs de la procédure collective engagée contre la société qu'il dirigeait	champ d'application
135	Cour de cassation Chambre commerciale	03-mai-95	non	n° 93-16.882	cour d'appel de Poitiers (chambre civile, 1re section) 15 février 1993 (Rejet)	SA	RJ	TVA et taxes annexes	le PDG		la CA n'a pas à rechercher si la responsabilité du dirigeant est avérée s'agissant de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales dès lors que celle-ci est caractérisée	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
136	Cass.com.	06-mai-95	non	93-15108	cour d'appel de Pau (1ère chambre) du 11 février 1993	sarl	nr	nr	gérant	nr	la cour d'appel a légalement justifiée sa décision dès lors "que M. Z... ne contestait pas avoir été le dirigeant effectif de la société pendant la période considérée et ne méconnaissait pas avoir omis d'observer en cette qualité ses obligations fiscales" ; "qu'il appartenait à M. Z... s'il entendait contester le montant de la dette fiscale de la société qu'il avait dirigée, de le faire valoir et de demander, le cas échéant, le renvoi préjudiciel sur ce point"; "l'Administration a tenté de recouvrer l'impôt en procédant à des mises en demeure pendant quatre ans, en recourant à la taxation d'office, en délivrant un commandement de payer et, en négociant avec M. Z..."; "	direction effective ; sursis à statuer renvoi préjudiciel ; diligence du comptable chargé du recouvrement

137	Cour de cassation Chambre commerciale	16-mai-95	n° 93-14.323	non	cour d'appel de Montpellier (1re chambre, section D) 4 mars 1993 (Rejet)	scop	?	TVA et taxe sur les salaires	gérant (statutaire)		la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que "le manquement aux obligations fiscales du dirigeant concernait plusieurs impôts et, généralement, plusieurs exercices"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
138	cass com	16-mai-95	93-14719	non	cour d'appel de Versailles (1e chambre, section 1) du 25 février 1993	nr	nr	nr	nr		"Vu l'article 1er du décret du 28 novembre 1983 ; Attendu qu'en application de ce texte, tout intéressé est fondé à se prévaloir à l'encontre de l'administration, des instructions, directives, des circulaires publiées dans les conditions prévues par l'article 9 de la loi du 17 juillet 1978 lorsqu'elles ne sont pas contraires aux lois et règlements ; qu'entre dans les prévisions de ce texte l'instruction du 6 septembre 1988 publiée au bulletin officiel des impôts, subordonnant à une décision du directeur des services fiscaux ou du trésorier-payeur général, l'engagement par le comptable compétent des actions prévues aux articles L. 266 et L. 267 du livre des procédures fiscales ; que, lorsque la justification de la décision exigée n'est pas apportée, l'action ainsi engagée irrégulièrement par le comptable ne peut être accueillie ; Attendu, selon l'arrêt attaqué, que le receveur des impôts de Sèvres a assigné M. X..., en qualité de gérant de la société à responsabilité limitée Delanau coiffure, en liquidation des biens, afin qu'il soit déclaré solidairement responsable du paiement des impositions et pénalités dues par la société ; que M. X... a fait valoir l'absence de décision personnelle du directeur des services fiscaux ou du trésorier payeur général, telle que prévue par l'instruction ministérielle du 6 septembre 1988 ; Attendu que, pour accueillir l'action du receveur des impôts, l'arrêt retient que l'instruction en cause est un document d'ordre	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable ;
139	cass com	27-juin-95	93-18384	non	cour d'appel de Reims (chambre civile, 1re section) du 22 mars 1993	sarl	nr	ifa et déclarations de résultats	gérant	nr	"qu'en énonçant qu'il se bornait à affirmer que le laxisme de M. X... avait rendu impossible le recouvrement et ne démontrait pas en quoi le relâchement de M. X... avait eu pour effet de mettre obstacle au recouvrement, la cour d'appel a dénaturé les conclusions dont elle était saisie, en violation de l'article 4 du nouveau Code de procédure civile " MAIS "Mais attendu que c'est sans modifier l'objet du litige que la cour d'appel a analysé les conclusions visées au pourvoi ; que le moyen n'est pas fondé "	lien de causalité
140	Cour de cassation Chambre commerciale	03-oct-95	n° 94-10.108	non	cour d'appel de Nîmes (1re chambre) 6 octobre 1993 (Cassation)	SA	RJ 25 07 90	TVA	pdg		la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors qu'elle a déduit " l'impossibilité de recouvrer l'impôt du seul fait qu'il n'avait pas pu être perçu avant l'ouverture d'une procédure de règlement collectif du passif de la société débitrice"	lien de causalité
141	Cass.com.	03-oct-95	95-20782	non	cour d'appel de Douai (1re chambre) du 14 septembre 1993	société	L amiable (date ?)	IS + IFA + majo + frais	le liquidateur	nr	l'arrêt relève que la société disposait de fonds importants en octobre 1988 et que M. X..., liquidateur du 30 décembre 1988 au 20 mars 1990, qui n'a payé ni les impositions dues au titre des années 1985, 1986 et 1987 pour lesquelles il avait reçu un avis à liers détenteur, ni l'impôt sur les sociétés établi, en raison de sa négligence, par voie de taxation d'office, n'a établi aucun compte annuel ; qu'au vu de ces constatations dont il résulte que la faute de M. X... a empêché de connaître la répartition qui a été faite de l'actif social, la cour d'appel a pu, abstraction faite des motifs surabondants relatifs à l'application de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales, statuer comme elle a fait	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
142	Cour de cassation Chambre commerciale	17-oct-95	n° 95-21.016	non	cour d'appel de Rouen (Chambres civiles, réunies) 14 septembre 1993 (Rejet)	sarl	?	?	gérant		la cour d'appel n'avait pas à procéder à la recherche invoquée "dès lors qu'est caractérisée la responsabilité d'un dirigeant de société dans les manoeuvres frauduleuses ou l'observation grave et répétée d'obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des sommes qu'elle doit au titre des impositions et des pénalités"	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
143	Cour de cassation Chambre commerciale	17-oct-95	n° 95-21.098	non	cour d'appel de Rennes (1re chambre, section A) 19 octobre 1993 (Cassation)	société	?	TVA	gérant ?		la cour d'appel a violé les textes susvisés dès lors que "l'instruction du 6 septembre 1988 n'impose pas la motivation de la décision par laquelle le directeur des services fiscaux ou le trésorier payeur général autorise un comptable public à engager contre le dirigeant d'une société ou de tout autre groupement l'action en responsabilité prévue par l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales"	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable
144	Cour de cassation Chambre commerciale	17-oct-95	n° 94-11.288	non	cour d'appel d'Amiens (1re chambre civile, 1re section) 24 novembre 1993 (Cassation)	sarl	?	?	gérant		voir aussi : décret du 28 novembre 1983, tout intéressé est fondé à se prévaloir à l'encontre de l'Administration, des instructions, directives et circulaires publiées dans les conditions prévues par l'article 9 de la loi du 17 juillet 1978 ; la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que "la responsabilité de M. X... dans l'observation des obligations fiscales de la société et le lien de causalité entre ces manquements et l'impossibilité du recouvrement des impositions ne pouvait être appréciée qu'au regard d'une dette fiscale effective"	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
145	cass com	14-nov-95	95-17971	non	cour d'appel de Paris (1re chambre, section B) du 26 mars 1993	sarl	rj	nr	gérant	nr	"qu'ayant exactement énoncé que l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ne comportant aucun délai pour la mise en oeuvre de la procédure qu'il prévoit, l'action ouverte à l'administration peut être exercée tant que la créance fiscale n'est pas elle-même atteinte par la prescription et relevé que la créance de l'administration fiscale a été déclarée au représentant des créanciers de la société débitrice et que la procédure collective dont elle est l'objet n'est pas close, l'arrêt retient, en rejetant l'exception de prescription, que l'interruption de la prescription de l'action fiscale puis sa suspension par la procédure en cours sont opposables à l'ancien gérant poursuivi comme responsable du non-recouvrement de l'impôt"	prescription
146	Cour de cassation Chambre commerciale	28-nov-95	n° 94-13.123	non	cour d'appel d'Aix-en-Provence (1re chambre, section A) 13 décembre 1993 (Rejet)	sarl	LJ date ?	TVA et TA	gérant		la cour d'appel a légalement justifiée sa décision dès lors qu'elle a relevé que "n'ayant pas payé la taxe sur la valeur ajoutée avec ses déclarations de novembre et décembre 1986, ni avec trois déclarations de 1987, et ayant contraint l'Administration à procéder à la taxation d'office pour la TVA et la taxe d'apprentissage en 1988, la société devait plus de 200 000 francs au titre de la TVA et plus de 140 000 francs au titre de la taxe d'apprentissage au jour de sa mise en liquidation, l'arrêt retient que les manquements graves de la société, qui se sont poursuivis sur de nombreux mois, sont imputables à M. X... qui a sciemment omis de procéder aux déclarations et aux paiements qui lui incombait"	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
147	Cour de cassation Chambre commerciale	12-déc-95	n° 94-12.793	non	Bulletin 1995 IV N° 299 p. 274 Cour d'appel de Lyon 10 février 1994 (Cassation.)	société	LJ 19 02 86 et insuffisance d'actif 27 06 88	?	gérant		La déclaration de créance interrompt la prescription de l'action en recouvrement de l'impôt et cet effet se prolonge jusqu'à la clôture de la procédure collective. Un nouveau délai de prescription de 4 ans commence à courir à compter de cette date, l'absence de mise en oeuvre de la faculté ouverte au créancier privilégié par l'article 161 de la loi du 25 janvier 1985 étant sans influence sur la prescription.	prescription
148	Cass.com.	03-janv-96	94-13641	non	cour d'appel de Reims (chambre civile, 1ère section) du 12 janvier 1994	société	PC ouverte dès le 25/5/87 suivie d'une LJ (date ?)	TVA et TA	gérant	168 657 F	la CA a légalement justifié sa décision dès lors que "[1] pour les années 1985 et 1986 diverses déclarations de TVA ont été omises, de sorte que l'administration fiscale a dû procéder à des taxations d'office, que pour les mêmes années, la société n'a pas déposé de déclaration au titre de la taxe d'apprentissage et que l'Administration n'a perçu que des sommes très limitées, sans commune mesure avec la dette réelle ayant ainsi caractérisé la gravité et la répétition des manquements de la société à ses obligations; [2] les déclarations récapitulatives de TVA pour les années 1985 et 1986 n'avaient pas été déposées en temps utile; [3] des offres réitérées de paiements échelonnés faites par la société débitrice n'ont jamais été suivies d'effet et qu'elle avait encore proposé qu'il en soit discuté le 2 juin 1987, alors que la procédure collective a été ouverte le 25 mai 1987, l'arrêt retient que ces offres, qui n'étaient pas sérieuses, ont contribué à empêcher l'Administration d'engager une action utile avant la mise en liquidation judiciaire de la société "	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
149	cass com	13-févr-96	94-11672	non	cour d'appel de Nîmes (1re chambre) du 28 octobre 1993	sarl	rj (?)	nr	gérante	nr	le trésorier-payeur général ne peut, en l'absence d'une habilitation légale formelle, se substituer au comptable investi personnellement d'un mandat de représentation de l'Etat, pour recouvrer les impôts et sommes dont la perception lui est confiée et exercer l'action en justice prévue par l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, la cour d'appel a violé les textes susvisés	procédure
150	Cour de cassation Chambre commerciale	27-févr-96	n° 94-16.021	non mais : Revue trimestrielle de droit commercial 1996, p. 754.	cour d'appel de Versailles (1re chambre, 1re section) 31 mars 1994 (Cassation)	société	LJ date ?	TVA	gérant		la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors "qu'il résulte des constatations de l'arrêt que les manquements de la société à ses obligations fiscales étaient, pour partie, consécutifs au mauvais fonctionnement du service de la comptabilité, ce dont il résultait qu'ils étaient imputables à M. X..., à qui il appartenait d'organiser et de surveiller ce service de l'entreprise qu'il dirigeait pour qu'il soit en mesure de remplir effectivement ses missions"	lien de causalité
151	cass com	27-févr-96	94-15301	non	cour d'appel de Paris (1re chambre, section B) du 24 mars 1994	société	rj 26/07/84	tva	gérant	nr	"qu'il revenait au représentant légal de la société de se conformer aux dispositions de l'article 1692 du Code général des impôts, l'arrêt constate que Mme Z..., qui en a été la gérante depuis sa constitution jusqu'à la liquidation de ses biens" ET "s'agissant de TVA, la société avait conservé pour sa trésorerie et pour assurer artificiellement sa survie, les sommes qu'elle aurait dû reverser immédiatement au Trésor"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
152	Cour de cassation Chambre commerciale	09-avr-96	n° 93-17.912	non	cour d'appel de Pau (1re chambre) 24 juin 1993 (Cassation)	srl	LJ date ?	?	gérant		le lien de causalité entre manquements aux obligations et incapacité de recouvrement n'impose pas la démonstration de la volonté du dirigeant dans cette situation ; la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle "rejette la demande du receveur au seul motif que les manquements reprochés à M. X... ne révèlent pas de sa part une volonté délibérée et systématique de soustraire la société dont il était le gérant à ses obligations fiscales"	champ d'application : mauvaise non déterminante
153	Cass.com.	09-avr-96	94-15515	non	cour d'appel de Montpellier (1re chambre, section B) du 6 avril 1994	société	nr	nr	dirigeant	nr	défaut de renvoi préjudiciel à la juridiction compétente alors que le contribuable contestait l'existence et le montant de la dette	sursis à statuer renvoi préjudiciel
154	Cass.com.	04-juin-96	94-19317	non	cour d'appel de Versailles (1e chambre, 1e section) du 31 mars 1994	sarl	LJ (date?)	TVA et IS	gérant	nr		direction effective
155	cass com	18-juin-96	94-20434	non	cour d'appel de Nîmes (1re chambre civile) du 28 juin 1994	nr	nr	nr	nr	nr	"l'arrêt constate que l'autorisation d'engager les poursuites litigieuses a été donnée au comptable public préalablement à la date de l'assignation; que le moyen manque en fait"	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable

156	cass com	15-oct-96	non	94-21574 cour d'appel d'Angers (1re chambre A) du 12 septembre 1994	sarl	nr	tva	gérant	nr	la cour d'appel a légalement motivé sa décision dès lors que "l'arrêt retient que, si l'Administration a été lésée par le système d'encaissement mis en place par les banques pour se rembourser des découverts qu'elles avaient consentis, c'est parce qu'en s'abstenant de déclarer sans retard l'état de cessation de paiements de la société, la gérante poursuivait artificiellement l'exploitation, en partie grâce à la trésorerie irrégulière que lui procurait la rétention de la TVA, entraînant ainsi de nouvelles dettes de TVA dont elle ne pouvait ignorer qu'elles ne seraient jamais acquittées; qu'ainsi, la cour d'appel, qui n'a pas inversé la charge de la preuve, a procédé à la recherche prétendument omise"	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
157	cass com	12-nov-96	non	94-22011 cour d'appel de Bordeaux (1e chambre, section B) du 25 octobre 1994	société	nr	nr	mandataire (dirigeant)	nr	"pour condamner M. X... au paiement réclamé, l'arrêt retient que par les fausses informations qu'il a données au service des Impôts, il a soustrait la société, durant plusieurs années, au paiement des impositions et taxes; Attendu qu'en se déterminant ainsi, sans rechercher, comme il le lui était demandé, si le comptable public avait mis en oeuvre vainement les moyens de poursuite à sa disposition pour obtenir le paiement dû par la société ou relevé qu'il n'avait omis de le faire que parce que son insolvabilité était établie, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision au regard du texte légal susvisé"	diligence du comptable chargé du recouvrement
158	Cour de cassation Chambre commerciale	10-déc-96	non	n° 95-10.303 cour d'appel d'Aix-en-Provence (1re chambre civile, section B) 19 octobre 1994 (Cassation)	srl	LJ ?	TVA	gérant	nr	la cour d'appel n'a pas justifié sa décision au regard du texte susvisé dès lors qu'elle n'a pas précisé "quel était le montant de la créance fiscale qui n'était pas couverte par les hypothèques" et qu'elle a violé le texte susvisé dès lors que "que M. X... était en droit, dès lors qu'il était poursuivi pour être déclaré personnellement tenu au paiement de la dette fiscale de la société qu'il avait dirigée, d'en contester l'existence et le montant"	sursis à statuer renvoi préjudiciel
160	Cass.com.	04-mars-97	non	95-12636 cour d'appel de Paris (1re chambre, section B) du 15 septembre 1994	srl	LJ (suivi par une clôture pour insuffisance d'actif)	nr	gérant	nr	les moyens sont mal appropriés car ils contrarient ceux avancés au fond	nr
161	Cass.com.	10-juin-97	non	95-13548 cour d'appel de Paris (1re chambre, section B) du 12 janvier 1995	sarl	lj date ?	tva, taxe apprentissage, tvts	gérant	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'elle a retenu que "qu'au cours des années 1980, 1981 et 1982, M. Y., ayant omis d'effectuer des déclarations concernant la TVA, les taxes d'apprentissage, la taxe sur les véhicules de tourisme de la société et les paiements y afférents, et retient qu'il a, par ces manquements, créé une trésorerie illusoire et augmenté, du fait des pénalités, le montant de la dette fiscale qui ne pouvait conduire qu'à une déclaration d'état de cessation des paiements qu'il a tardé à déposer en maintenant la société en vie artificiellement par ce procédé, de sorte que le receveur, ayant procédé à un rappel de TVA, n'a pas pu mener ses poursuites à terme avant la mise en liquidation des biens de la société et n'a obtenu du syndic qu'un paiement partiel avant la clôture des opérations pour insuffisance d'actif"	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
162	Cour de cassation Chambre commerciale	24-juin-97	non	n° 95-14.937 cour d'appel de Versailles (chambres civiles réunies) 3 avril 1995 (Rejet)	sa	nc	TVA	président	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que "M. Le Dall, qui dirigeait alors la société Prestec, avait omis de faire les déclarations de TVA et de payer les sommes dues à ce titre de février à décembre 1984, l'arrêt retient qu'en permettant ainsi, durant plus de dix mois, la survie artificielle de la société à l'aide de fonds encaissés auprès des clients pour le compte du Trésor, il s'est rendu responsable de manquements graves et répétés de la société à ses obligations fiscales"	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
163	Cour de cassation Chambre commerciale	08-juil-97	non	n° 95-13.889 cour d'appel de Reims (chambre civile, 1re section) 18 janvier 1995 (Rejet)	société	RJ 04 10 90 LJ 18 10 90	TVA	gérant	nr	la minoration de CA sur plusieurs périodes démontrent les agissements du dirigeant d'une part et le lien de causalité entre les inobservations inhérentes et l'impossibilité du recouvrement, aussi, le comptable ne peut voir sa diligence mise en cause alors que la minoration n'a été révélee qu'à l'issue d'une vérification. notion de lien de causalité	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement
164	Cour de cassation Chambre commerciale	08-juil-97	non	n° 95-14.537 Cour d'appel d'Aix-en-Provence (1ere ch civ a) 7 février 1995	société	?	TVA	gérant	nr	le comptable qui ne délivre une première mise en demeure que[...], deux ans après [que] la société avait cessé de payer la TVA" et cette négligence était "à l'origine du non recouvrement d'au moins une partie de la dette de la société". Une conclusion : il faut l'ingérence du comptable d'une part et que celle ci ait conduit au défaut de recouvrement d'autre part si toutefois les deux pouvaient se concevoir séparément...	diligence du comptable chargé du recouvrement
165	Cour de cassation Chambre commerciale	08-juil-97	non	n° 95-16.757 Bulletin 1997 IV N° 229 p. 198 ; Revue trimestrielle de droit commercial 1997, p. 698.	Cour d'appel de Bourges 10 mai 1995 (Cassation.)	?	?	"les dirigeants de faits" (couple)	nr	Si la responsabilité solidaire du paiement des impositions et pénalités dues par une société, telle que prévue par l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, doit être établie par une décision de justice avant que la dette fiscale de la société ne soit prescrite, il n'est pas nécessaire que cette décision soit définitive. la cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision au regard du texte susvisé dès lors qu'elle n'a pas recherché "si, comme il était soutenu à partir de faits et de documents précis, la dissimulation des recettes qui, durant plusieurs années, avait entraîné la constitution d'une dette fiscale dépassant les possibilités de paiement de la société, et retardé l'établissement de l'impôt jusqu'après la vérification opérée au printemps de 1988 durant le déroulement de laquelle M. X... avait déposé le bilan de la société, n'avait pas empêché la mise en oeuvre de mesures d'exécution en un temps où elles auraient été efficaces"	prescription ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
166	Cass.com.	07-oct-97	non	95-15422 cour d'appel de Rouen (1re Chambre civile) du 8 mars 1995	société	rj 25/07/88	nr	dirigeants (2)	5 843 177 francs	cassation partielle sur le seul point qui consiste à avoir "a fixé les sommes dont MM. Y... et X... ont été déclarés tenus au paiement à partir d'une dette fiscale de la société dont il n'a pas vérifié si un recouvrement partiel n'était pas possible avant le jugement prononçant le redressement judiciaire"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
167	Cass.com.	07-oct-97	non	95-18021 tribunal de grande instance de Bourgon Jallieu du 25 avril 1995	nr	nr	nr	dirigeant	nr	irrecevabilité du pourvoi : "même qualifié à tort rendu en dernier ressort, ce jugement, statuant sur l'action en responsabilité fiscale d'un dirigeant de société, était susceptible d'appel; que, formé contre un jugement qui n'a pas été rendu en dernier ressort, le pourvoi est irrecevable"	procédure
168	Cass.com.	07-oct-97	non	95-18092 tribunal de grande instance de Bourgon Jallieu du 25 avril 1995	nr	nr	nr	dirigeant	nr	irrecevabilité du pourvoi : "même qualifié à tort rendu en dernier ressort, ce jugement, statuant sur l'action en responsabilité fiscale d'un dirigeant de société, était susceptible d'appel; que, formé contre un jugement qui n'a pas été rendu en dernier ressort, le pourvoi est irrecevable"	procédure
169	Cass.com.	02-déc-97	non	95-21945 cour d'appel de Grenoble (1re chambre) du 20 novembre 1995	sa	nr	TVA	pca	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors "qu'en envisageant la possibilité d'un plan de règlement étalé jusqu'à la fin de l'année 1992, l'Administration prenait le risque de ne plus être en mesure de recouvrer, même partiellement, le montant de la TVA due par la société RMO"	diligence du comptable chargé du recouvrement
170	Cass.com.	02-déc-97	non	95-22189 cour d'appel d'Aix-en-Provence (1re chambre, section A) du 25 septembre 1995	société	LJ 30/12/1983 clôture pour insuffisance d'actif le 21/7/1989	TVA	pca	524 280,74 F	qu'il résulte des conclusions de M. Y... devant la cour d'appel qu'il n'a pas soutenu que l'Administration, par sa négligence à établir l'impôt et à le recouvrer selon des procédures contraignantes, aurait contribué à rendre son recouvrement impossible ; que, dès lors, nouveaux et mélangés de fait et de droit, les moyens soutenus à la deuxième et à la troisième branches, sont irrecevables ; ici, c'est le moyen employé par la défense qui est rejeté car la défense soutenait que la CA avait rendu une décision favorable à l'administration en motivant une erreur matérielle en employant le mot "indisponible" au lieu de "impossible" ce qu'a soulevé la Cour de cass. d'autre par, il faut noter que la défense n'a pas fondé sa défense en appel sur le <u>manque de diligence</u> du receveur	diligence du comptable chargé du recouvrement
171	Cass.com.	02-déc-97	non	96-12334 tribunal de grande instance de Périgueux (1ère chambre) du 7 juillet 1994	nr	nr	nr	nr	nr	"même qualifié à tort rendu en dernier ressort, ce jugement, statuant sur l'action en responsabilité fiscale d'un dirigeant de société, était susceptible d'appel; que, formé contre un jugement qui n'a pas été rendu en dernier ressort, le pourvoi est irrecevable "	procédure
172	Cour de cassation Chambre commerciale	09-déc-97	non	n° 96-12.282 Bulletin 1997 IV N° 331 p. 286 ; Revue des sociétés 1998, p. 316. (Cassation.)	SARL			gérant	nr	Les dispositions de l'article 180 de la loi du 25 janvier 1985 ne font pas obstacle à l'application de celles de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales. Voir aussi motif de cassation : "la cour d'appel a méconnu les termes du litige et violé l'article 4 du nouveau Code de procédure civile "	indépendance des procédures
173	Cass.com.	09-déc-97	non	95-21783 cour d'appel de Besançon (2e chambre) du 14 septembre 1995	nr	nr	nr	dirigeant	nr	l'autorisation du trésorier-payeur général qui avait été communiquée, datée du 30 juillet 1992, ne pouvait avoir autorisé régulièrement une assignation du 13 octobre 1991	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable

174	cass com	16-déc-97	non	96-10778	cour d'appel de Colmar (1e et 2e chambres civiles réunies) du 20 novembre 1995	sarl	nr	is ifa participation effort construction	gérant	nr	"la cour d'appel précise que le comptable compétent pour tenter l'action était le receveur-percepteur de Freyming-Merlebach chargé du recouvrement des impositions directes pour le paiement desquelles il a poursuivi M. Y... et retient, à juste titre, que son action ayant été introduite en 1986, soit avant l'entrée en vigueur de la circulaire du 6 septembre 1988, il ne pouvait se voir opposer une fin de non-recevoir tirée de l'absence de l'autorisation préalable qu'elle prévoit" + "qu'en constatant que la deuxième notification avait été faite le 30 juillet 1983 entre les mains du syndic de la liquidation de biens de la Sarl, seul compétent pour la recevoir en vertu du jugement de liquidation de biens du 4 mai 1983 et en appréciant "La contestation relative à l'assiette et au montant des impositions" comme restant "des plus vagues en ce qui concerne le deuxième redressement", l'arrêt, a reconnu la qualité de M. Y... à contester, en se fondant, comme il le faisait, sur les documents d'établissement de l'impôt communiqués dans le cadre de la procédure mettant en cause sa responsabilité, la validité de la dette dont il lui est demandé paiement et a mis en évidence l'absence de caractère sérieux de la question préjudicielle sollicitée" + "M. Y... a invoqué une erreur de son comptable pour soutenir que les fautes qui lui étaient reprochées n'avaient pas été commises avec "une intention de rendre le recouvrement de l'impôt impossible" et n'étaient la cour d'Appel caractérisé le rôle de dirigeant "effectif" de la société rempli par M Z..., après la fin de l'année 1984 en relevant qu'il signait, en prenant la qualité de gérant, des lettres au nom de la société	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable ; direction effective
175	Cour de cassation Chambre commerciale	13-janv-98	non	n° 95-15.884	cour d'appel de Toulouse (2ème chambre) 13 mars 1995 (Rejet)	sarl	?	?	gérant		la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors "qu'un redressement avait été notifié à la société le 18 décembre 1986 au titre de dettes de taxe d'apprentissage et de cotisation complémentaire pour les années 1983 à 1985 et de participation à la formation professionnelle continue pour les années 1983 et 1984 et qu'aucun élément du dossier ne révèle que le comptable public avait adressé à la société, dès 1984, des mises en demeure de remplir ses obligations ou procédé à de vaines poursuites, et de l'autre, en ce qui concerne la TVA, que bien que la société n'ait déposé aucune déclaration depuis le début de l'année 1986, le receveur ne lui avait adressé des mises en demeure de régulariser sa situation qu'à partir du mois de juin 1986 et que, pour les sommes dues jusqu'au 30 novembre 1986, le premier redressement avait été notifié à la société le 22 décembre 1986 et suivi, après réception de ses observations, d'un avis de mise en recouvrement émis le 27 février 1987, soit après sa mise en redressement judiciaire ; qu'ayant retenu, à partir de ces constatations que ce n'étaient pas les fautes reprochées au gérant qui avaient rendu le recouvrement des impositions impossible avant l'ouverture de la procédure collective"	direction effective
176	Cour de cassation Chambre commerciale	27-janv-98	non	n° 96-14.149	cour d'appel de Colmar (1re chambre civile) 9 janvier 1996 (Rejet)	sarl	RJ date ?	TVA et TA	gérant		la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors "qu'un redressement avait été notifié à la société le 18 décembre 1986 au titre de dettes de taxe d'apprentissage et de cotisation complémentaire pour les années 1983 à 1985 et de participation à la formation professionnelle continue pour les années 1983 et 1984 et qu'aucun élément du dossier ne révèle que le comptable public avait adressé à la société, dès 1984, des mises en demeure de remplir ses obligations ou procédé à de vaines poursuites, et de l'autre, en ce qui concerne la TVA, que bien que la société n'ait déposé aucune déclaration depuis le début de l'année 1986, le receveur ne lui avait adressé des mises en demeure de régulariser sa situation qu'à partir du mois de juin 1986 et que, pour les sommes dues jusqu'au 30 novembre 1986, le premier redressement avait été notifié à la société le 22 décembre 1986 et suivi, après réception de ses observations, d'un avis de mise en recouvrement émis le 27 février 1987, soit après sa mise en redressement judiciaire ; qu'ayant retenu, à partir de ces constatations que ce n'étaient pas les fautes reprochées au gérant qui avaient rendu le recouvrement des impositions impossible avant l'ouverture de la procédure collective"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; direction du comptable
177	Cass.com.	10-févr-98	non	96-11727	cour d'appel de Paris (1re Chambre, Section A) du 29 novembre 1995	sa	nr	tva	président du directeur	montant supérieur à 2 millions de francs	sur la question de la direction effective : "qu'ayant écarté l'allégation selon laquelle M. X... aurait délégué ses pouvoirs de direction en matière fiscale, l'arrêt retient qu'il lui revenait de veiller au respect des obligations fiscales de la société qu'il dirigeait, tout en précisant, d'ailleurs, qu'il ne pouvait prétendre avoir ignoré les violations réitérées d'obligations fiscales qui se sont poursuivies sur trois années, l'importance de la dette fiscale ainsi accumulée pour un montant supérieur à 2 millions de francs, ne pouvant lui échapper à la simple lecture des comptes" sur le caractère des manquements graves et répétés : répétition du défaut de déclaration ou de déclaration sans paiements malgré les TO	direction effective
178	Cour de cassation Chambre commerciale	10-mars-98	non mais : Rép. sociétés, Entreprises en difficulté (Droit fiscal), n° 96	n° 95-22.216	cour d'appel de Caen (1re chambre civile) 10 octobre 1995 (Cassation)	société	?	?	gérant		la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que "que le dirigeant de la société ne peut être déclaré tenu au paiement de sa dette fiscale que dans la mesure où son recouvrement sur la société elle-même est impossible" et que "l'arrêt retient qu'il n'est pas fondé à prétendre que l'action du receveur est prématurée dans la mesure où celui-ci n'a pas à démontrer que l'actif social ne pourrait suffire à l'apurement de sa créance ni, à plus forte raison que la personne morale est totalement insolvable" REMARQUES : VOIR L ARRET DE CA car il est étonnant d'aller en cassation si il n'y avait pas défaut de paiement	lien de causalité
179	Cour de cassation Chambre commerciale	10-mars-98	non	n° 96-11.395	cour d'appel de Rennes (2e chambre) 6 décembre 1995 (Rejet)	société	?	TVA et taxe d'apprentissage	dirigeants de fait		la cour d'appel, à qui il n'avait pas été demandé de recherches sur les diligences du comptable public, a légalement justifié dès lors qu'elle a souligné que les dirigeants de faits "prélevaient des fonds pour leur besoins propres et que cette soustraction des recettes a vidé l'entreprise de sa substance" et que "ces pratiques ont eu pour effet direct d'empêcher les déclarations fiscales appropriées, le chiffre d'affaires ayant toujours été minoré, puis de rendre impossible le recouvrement de l'impôt et des pénalités sur une société dépourvue d'actif" et ainsi que "que les fautes des gérants de fait avaient rendu le recouvrement de la dette fiscale impossible"	direction effective ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; lien de causalité
180	cass com	24-mars-98	non	96-14240	cour d'appel de Rennes (2e Chambre) du 7 février 1996	société	oui (date ?)	tva	dirigeant	64 433 francs	"la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision au regard du texte susvisé dès lors qu'elle n'a pas recherché "comme il lui était demandé, si les déclarations déposées au titre de la TVA n'avaient pas fait l'objet de minorations systématiques et rendu impossible le recouvrement de l'impôt en empêchant l'Administration, qui avait dû procéder à son établissement par voie de redressement, d'émettre des titres exécutoires en temps utile"	constatations nécessaires de la cour d'appel des manquements graves et répétés
181	Cour de cassation Chambre commerciale	05-mai-98	non	n° 96-15.669	cour d'appel de Toulouse (1re chambre, 1re section) 11 mars 1996 (Cassation)	srl	LJ date ?	TVA	gérante + une personne car s'ayant comporté comme un interlocuteur auprès de l'administration fiscale"		la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que " pour condamner M. et Mme Y... au paiement solidaire de la dette fiscale de la société, l'arrêt retient que l'ouverture d'une procédure collective à l'égard de la société a privé le receveur de toute possibilité de poursuites individuelles ;Attendu qu'en déduisant l'impossibilité de recouvrer l'impôt du seul fait qu'il n'avait pu être perçu avant l'ouverture d'une procédure de règlement collectif du passif de la société débitrice"; enseignement : le jugement d'appel ne supporte aucun "dérapages" ou "arguments superficiels"	lien de causalité
182	cass com	16-juin-98		96-15998	Bulletin 1998 IV N° 195 p. 162 Cour d'appel de Versailles, du 21 février 1996	sa	oui (date ?)	nr	pca	3 461 165,85 francs	Statut sur la validité d'un avis à tiers détenteur délivré au dirigeant d'une société en liquidation des biens, condamné sur le fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales à supporter solidairement le passif fiscal de la société, fait une exacte application de l'article 1929 quater du Code général des impôts, qui ne prévoit aucune dispense de renouvellement des inscriptions durant une liquidation judiciaire, la cour d'appel qui retient que le receveur ne pouvait plus mettre en oeuvre la procédure d'avis à tiers détenteur dès lors qu'il était resté plus de quatre ans sans renouveler l'inscription des créances privilégiées pour le recouvrement desquelles il avait émis un avis à tiers détenteur, peu important que la procédure de liquidation ne soit toujours pas clôturée et L'article 1925 du Code général des impôts prévoyait une exception à la péremption, abrogée par la loi de finances pour 1985, dont était frappé le privilège non exercé dans les deux ans de la mise en recouvrement.. Ayant déclaré un avis à tiers détenteur sans effet, en se fondant, non sur la péremption du privilège du Trésor, mais sur son inopposabilité, en cas de liquidation judiciaire du redevable, pour le recouvrement de créances dont l'inscription obligatoire en vertu de l'article 1929 quater-1 du Code général des	diligence du comptable chargé du recouvrement ; prescription
183	Cour de cassation Chambre commerciale	06-oct-98	non	n° 96-20.351	cour d'appel de Reims (1ère chambre) 3 juillet 1996 (Cassation)	SA	RJ date ?	TVA + TA	pdg		décalage systématique d'un mois dans la facturation des opérations soumises à TVA aboutissant à des déclarations faites avec un mois de retard ; "qu'après avoir obtenu des délais, M. X..., avait, par ses nouvelles fautes, aggravé la situation fiscale de la société jusqu'au dépôt de son bilan, rendant ainsi impossible le recouvrement des impositions et des pénalités"	lien de causalité
184	Cass.com.	06-oct-98	non	96-15114	cour d'appel de Paris (1re chambre, section B) du 23 février 1996	société	rj 11/11/1983 lj 13/05/1986		pca	nr	"la prescription de l'action en recouvrement avait été interrompue par des avis de mise en recouvrement [...] ramené de dix à quatre ans par la loi du 29 décembre 1984 [...] le délai de prescription aurait expiré [...] s'il n'avait encore été interrompu [...] par la production des créances du percepteur à la procédure collective de la société, l'arrêt, appliquant à l'espèce la règle qu'il énonce exactement, retient que la prescription n'avait pas repris son cours, dès lors que la procédure collective n'avait pas été clôturée [...] ;	prescription
185	Cour de cassation Chambre commerciale	20-oct-98	non	n° 96-19.519	cour d'appel de Reims (Chambre civile, 1re section) 3 juillet 1996 (Cassation)	société	nr	nr	gérant		la cour d'appel a violé le texte sus-visé dès lors que "l'assignation tendait à le "voir déclarer solidairement responsable du paiement du passif fiscal restant dû par la société", ce dont il résultait nécessairement que, s'il l'était à raison de sa qualité de dirigeant, M. X... était poursuivi à titre personnel"; la cour d'appel qui condamne un dirigeant au paiement solidaire des dettes fiscales de la société qu'il dirige est prononcée personnellement	procédure
186	cass com	17-nov-98	non	96-19984	cour d'appel de Toulouse (1re Chambre, 1re Section) du 24 juin 1996	sa	oui (date ?)	tva	pca	nr	qu'ayant relevé que les déclarations de TVA n'ont pas été établies correctement pendant de nombreux mois et que les inexactitudes ont porté sur des montants particulièrement importants (le défendeur invoqué de "simples erreurs"), la cour d'appel a pu statuer comme elle l'a fait ;Attendu, en second lieu, qu'ayant relevé que M. X... avait retardé la régularisation de TVA, datée du 24 juillet 1992, de sorte que la plus grande partie des actifs sociaux avaient été cédés avant que l'administration fiscale ait eu connaissance de la dette de la société, ce dont il résultait que les fautes de M. X... avaient empêché l'administration d'agir en temps utile, la cour d'appel a pu statuer comme elle a fait ; Attendu, enfin, qu'ayant apprécié la portée des pièces invoquées à la dernière branche en retenant que son état n'avait pas empêché M. X... de diriger la société Rotodis, la cour d'appel a légalement justifié sa décision de retenir qu'il avait manqué à ses obligations de dirigeant ;	direction effective ; lien de causalité ; constatations nécessaires par de la cour d'appel des manquements graves et répétés
187	Cour de cassation Chambre commerciale	18-mai-99	non	n° 97-13.733	cour d'appel de Rennes (2e chambre civile) 22 janvier 1997 (Cassation)	sarl	RJ date ?	TVA	?		la cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision au regard du texte susvisé dès lors qu'elle n'a pas recherché si "si la lenteur de l'administration à mettre en oeuvre des mesures coercitives entre le mois de février 1993 au cours duquel elle avait constaté que le plan d'apurement d'octobre 1992 n'était pas exécuté et le mois de septembre 1993 n'était pas à l'origine de l'impossibilité de recouvrer, au moins pour partie, la dette fiscale de la société"	diligence du comptable chargé du recouvrement ; constatations nécessaires par de la cour d'appel des manquements graves et répétés
188	Cour de cassation Chambre commerciale	18-mai-99	non	n° 97-14.645	cour d'appel de Nîmes (1ère chambre civile) 10 mars 1997 (Cassation)	société	RJ 18 09 91	TVA	pca		la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors "qu'il résultait de ses propres constatations que l'importance de la dette, dissimulée par la minoration, sur une longue période, des déclarations de chiffre d'affaires déposées par M. Z... qui avait ainsi obtenu pour la société des délais de paiement qu'il ne respectait plus, a été connue par ses déclarations rectificatives de façon si tardive que les mesures d'exécution mises en oeuvre immédiatement par le receveur n'ont pas pu produire leur effet avant l'ouverture de la procédure collective"	constatations nécessaires par de la cour d'appel des manquements graves et répétés
189	Cour de cassation Chambre commerciale	15-juin-99	non mais : * Rép. com., Entreprises en difficulté (Droit fiscal), n° 95	n° 97-13.706	cour d'appel de Paris (25e chambre civile, section B) 10 janvier 1997 (Rejet)	sarl	LJ date ?	?	gérant		la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'elle a relevé que "pour tenter de recouvrer sa créance, le comptable public avait fait procéder à trois avis de mises en recouvrement, deux mises en demeure, que les avis à tiers détenteur n'avaient permis d'obtenir que 3 443 francs, que l'engagement pris par M. X... en 1988 de régler régulièrement n'avait pas été tenu"	diligence du comptable chargé du recouvrement

190	cass com	19-oct-99	97-16300	non	cour d'appel d'Amiens (1re Chambre civile) du 25 février 1997	sa	lj 11/3/88 puis clôture pour insuffisance d'actif	tva taxe professionnelle taxe d'apprentissage	pca	nr	le moyen n'est fondé en aucune de ses branches dès lors que "si M. X... affirmait que les sommes réclamées par l'administration fiscale à la société étaient excessives, il n'en apportait aucune justification" et "les déclarations qu'il incombait à M. X... de déposer ou de faire déposer ont été minorées"	lien de causalité
191	cass crim	27-oct-99	96-85213		Bulletin criminel 1999 N° 236 p. 738 Cour d'appel de Grenoble (chambre correctionnelle), du 21 janvier 1996						Fait l'exacte application des règles de l'autorité de la chose jugée au civil la cour d'appel qui, saisie par l'administration des Impôts d'une demande tendant à l'application des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts, rejette l'exception de chose jugée tirée d'une décision définitive du président du tribunal de grande instance ayant débouté l'Administration de sa demande fondée sur l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, en énonçant que les deux actions ont une cause différente(1) (1) Cf. Chambre criminelle, 1986-10-13, Bulletin criminel 1986, n° 281 (3°), p. 714 (rejet) "que le prévenu demande que soit écartée l'application de la solidarité en faisant valoir que le tribunal de grande instance puis la Cour, ont débouté l'administration fiscale de sa demande de condamnation solidaire aux motifs que le défaut de mesure de recouvrement et de plus l'octroi de délais de paiement ont contribué au non-recouvrement de la TVA ; " que cette procédure était fondée sur l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales alors que l'action présente est fondée sur l'article 1741 et suivants du Code général des impôts ; " qu'aux termes de la jurisprudence constante de la Cour de Cassation, l'action diligentée sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales n'a ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur que cette mise en action devant la juridiction pénale sur le fondement de l'article 1745 du Code général des impôts "	indépendance des procédures
192	Cour de cassation Chambre commerciale	16-nov-99	n° 96-16570	non	cour d'appel de Poitiers (chambre civile, 1re section) 14 mai 1996 (Rejet)	sa	LJ date ?	TVA	pca		"M. X... s'étant borné à reprocher au comptable public une carence dans l'accomplissement de sa mission pour n'avoir pas mis en oeuvre la procédure de l'article 80 de la loi du 13 juillet 1967, "alors qu'il pouvait exister une possibilité de recouvrement de la créance dans le cadre de la procédure collective", la cour d'appel n'avait ni à se livrer à une recherche pour vérifier une supposition qui n'était assortie d'aucune précision de fait, ni à y répondre spécialement"	indépendance des procédures
193	cass com	16-nov-99	97-15941	non	tribunal de grande instance de Dax du 26 mars 1997						pourvoi irrecevable car susceptible d'appel	procédure
194	Cour de cassation Chambre commerciale	25-janv-00	n° 97-19.086	non mais : • Rép. sociétés, Entreprises en difficulté (Droit fiscal), n° 98	cour d'appel d'Amiens (chambres civiles réunies) 30 juin 1997 (Rejet)	société	nc	TVA	gérant		la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que "M. Y..., gérant de la société d'exploitation du Garage Y..., dès 1982 et jusqu'à l'ouverture de la procédure collective, a été poursuivi en application de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales et qu'il ne pouvait éluder ses responsabilités pour les minorations de recettes et les déductions abusives en se retranchant derrière le mauvais fonctionnement du service comptable de la société qu'il dirigeait, qu'il avait l'obligation de surveiller ; qu'il constate également que la société qu'il gèrait a minoré des recettes et procédé à des déductions abusives du chiffre d'affaires durant les années 1982 à 1984, omis de souscrire les relevés de taxes annexes pour les années 1985 et 1986 et n'a pas réglé l'impôt correspondant à la déclaration de TVA due pour le mois de mai 1987, faits qu'il a qualifiés de manquements graves et répétés aux obligations fiscales ; qu'il retient encore que l'utilisation en trésorerie de la société de sommes détenues au titre de la TVA et l'utilisation de sommes dues au titre de taxes pour se donner des moyens de survie artificielle et différer son dépôt de bilan ont eu pour effet l'accumulation d'une dette fiscale excessive par rapport à l'actif social, rendant impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, ce qui a entraîné, en ce qui concerne les dettes fiscales pour les années 1985 et 1986, la déchéance de son droit de réclamation ; qu'il retient encore que M. Y... n'a pu invoquer le fait que M. A... entendait établir que, bien que le gérant de droit invoquait qu'en réalité la société était dirigée de fait par une tierce personne mais "que M. A... entendait établir que, bien que dirigeant de droit de la société, il n'avait pas exercé ces fonctions, en se fondant sur une attestation de Mme Y..., belle-soeur de son associé, que l'arrêt qui écarte cette attestation comme non probante dès lors qu'elle n'était confortée par aucun élément objectif, a ajouté, « au surplus », qu'il n'apparaît pas que Mme X... ait exercé des fonctions officielles au sein de la société Cap 21 ; qu'à supposer même cette dernière indication inexacte, il n'en résulterait pas que la cour d'appel ait dénaturé ladite attestation pour la rejeter ; que le moyen qui ne tend, sous couvert de grief de dénaturation des éléments produits en preuve, qu'à remettre en cause l'appréciation souveraine de leur portée par le juge du fond, n'est pas fondé "	diligence du comptable chargé du recouvrement ; lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
195	cass com	18-avr-00	97-20045	non	cour d'appel de Paris (1re Chambre, Section B) du 27 juin 1997	sarl	nr	nr	gérant de droit	nr	le gérant de droit invoquait qu'en réalité la société était dirigée de fait par une tierce personne mais "que M. A... entendait établir que, bien que dirigeant de droit de la société, il n'avait pas exercé ces fonctions, en se fondant sur une attestation de Mme Y..., belle-soeur de son associé, que l'arrêt qui écarte cette attestation comme non probante dès lors qu'elle n'était confortée par aucun élément objectif, a ajouté, « au surplus », qu'il n'apparaît pas que Mme X... ait exercé des fonctions officielles au sein de la société Cap 21 ; qu'à supposer même cette dernière indication inexacte, il n'en résulterait pas que la cour d'appel ait dénaturé ladite attestation pour la rejeter ; que le moyen qui ne tend, sous couvert de grief de dénaturation des éléments produits en preuve, qu'à remettre en cause l'appréciation souveraine de leur portée par le juge du fond, n'est pas fondé "	direction effective
196	Cour de cassation Chambre commerciale	30-mai-00	n° 98-10.926		Bulletin 2000 IV N° 115 p. 103 • Recueil Dalloz 2000, p. 302 ; • Rép. sociétés, Entreprises en difficulté (Droit	société	LJ date ?	nc	dirigeant		La clôture pour insuffisance d'actif, malgré les conséquences qui s'y attachent à l'égard du débiteur en application des dispositions de l'article 169 de la loi du 25 janvier 1985 (dans sa rédaction antérieure à la loi du 10 juin 1994), ne fait pas obstacle à l'exercice par l'administration fiscale, à l'encontre du dirigeant de la société en liquidation, de l'action instituée à l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales.	indépendance des procédures
197	Cass.1ere civ.	03-oct-00	98-17798	non	cour d'appel de Versailles (1re Chambre, Section A) du 26 mars 1998	société	LJ 31/7/83 (amiable à la suite condamnation pénale pour fausses factures)	nr	gérant	535 457 F + 1 651 152 F soit 2 186 609 F (333 346 €)	fraude paulienne du gérant (donation de la NP de son appartement à son fils), condamnation au pénal pour fausses factures	indépendance des procédures
198	cass com	28-nov-00	98-10927		Bulletin 2000 IV N° 184 p. 161 Cour d'appel de Metz, du 25 novembre 1997	société	oui (date ?)	nr	gérant	1 350 006 francs	Clôture pour insuffisance d'actif - Effet à l'égard du coobligé du débiteur . Si, en application de l'article 169 de la loi du 25 janvier 1985, devenu l'article L. 622-32 du Code de commerce, les créanciers ne recouvrent pas l'exercice individuel de leur action contre le débiteur dont la liquidation judiciaire a fait l'objet d'une clôture pour insuffisance d'actif, ils conservent, la dette n'étant pas éteinte, le droit de poursuite à l'encontre du dirigeant ; il s'ensuit que le receveur des Impôts est recevable dans son action fondée sur l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales afin de faire déclarer le dirigeant de la société soumise à la procédure collective solidairement tenu au paiement des impositions et pénalités dues par celle-ci. • Livre des procédures fiscales L267 • Code de commerce L622-32 • Loi 85-98 1985-01-25 art. 169	indépendance des procédures
199	Cass.com.	05-déc-00	98-11593	non	cour d'appel d'Orléans (chambre commerciale, économique et financière) du 4 décembre 1997	srl	RJ 18/3/88 puis LJ 15/4/88 suivi d'une clôture pourinsuffisance d'actifs	nr	gérant	nr	prescription de l'action en recouvrement du comptable : la déclaration de créance est un acte interruptif de prescription qui s'achève à la cloture de la procédure collective date à laquelle s'ouvre un nouveau délai de 4 ans (c.civ. Art. 2242)	prescription
200	cass com	19-déc-00	98-11969	non	cour d'appel de Grenoble (1re Chambre civile) du 2 décembre 1997	sarl	oui (date ?)	tva	gérant	nr	"s'agissant d'impositions dues au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, la gravité de l'observation des obligations fiscales résulte de l'absence de reversement des fonds collectés auprès des clients, et alors qu'elle constatait à la fois une insuffisance de déclaration ayant entraîné un redressement et le dépôt hors délai et sans paiement des déclarations d'aoot, septembre, novembre 1990 et de février et mars 1991, la cour d'appel a violé le texte susvisé " et "le lien entre l'observation grave et répétée des obligations fiscales de la société et l'impossibilité de recouvrer les impositions et pénalités dues par celle-ci doit également s'apprécier par rapport aux chances que le trésor public aurait eues de recouvrer ces sommes si les déclarations fiscales avaient été faites sans omission et en temps utile, la cour d'appel a violé le texte susvisé "	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
201	cass com	19-déc-00	98-13768	non	cour d'appel de Toulouse (1re chambre civile) du 23 juin 1997	sarl	oui (date ?)	taxe spéciale sur le prix des places de spectacles cinématographiques	gérante	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision de condamner solidairement Mme X... au paiement des impositions dues par la société dès lors que "l'absence de déclarations régulièrement effectuées pour les années 1990 à 1992 et les premiers mois de l'exercice 1993 ont retardé les poursuites de l'administration fiscale et ont permis à Mme X... d'utiliser ces sommes comme moyens de trésorerie, laissant ainsi s'accumuler une dette fiscale excessive au regard de l'actif social et dont le recouvrement devenait impossible, la SFER ayant fait l'objet d'une procédure collective"	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
202	cass com	16-janv-01	97-21059	non	cour d'appel de Dijon (1ère chambre, 1ère section) du 15 janvier 1997	sa	oui date ?	nr	pdg	nr	la cour d'appel a pu, sans méconnaître la disposition légale visée au moyen, statuer comme elle a fait dès lors que "la cour d'appel a estimé que l'observation grave et répétée des obligations fiscales incombant à la société par M. Z... avait rendu impossible le recouvrement à leur date d'exigibilité des impositions normalement dues par la société, et avait rendu la créance fiscale définitivement irrécouvrable sur l'actif de celle-ci, bien que le comptable public ait effectué toutes les démarches utiles avant d'être privé de la possibilité de poursuivre son action en paiement du fait de l'ouverture d'une procédure collective " et "la cour d'appel a relevé que M. Z... ne justifiait pas avoir été privé de ses pouvoirs de direction par le jugement d'ouverture de la procédure de redressement judiciaire, l'administrateur n'ayant reçu mission que de l'assister " et "la cour d'appel a considéré que le règlement du passif ne pouvait être sérieusement envisagé dans la mesure où le liquidateur indiquait n'être "nullement certain d'obtenir satisfaction " sur l'action en répétition de l'indû par lui engagée, et qualifiait les actifs restant à réaliser de "purements symboliques" ; qu'elle a constaté qu'aucun élément contraire à cette analyse n'était produit et qu'aucune indication n'était fournie sur l'état de la procédure en répétition de l'indû et la solvabilité des défendeurs à celle-ci ; qu'ainsi, en l'état de ces constatations et énonciations"	direction effective ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
203	cass com	16-janv-01	98-12667	non	cour d'appel de Poitiers (Chambre civile, 1e section) du 2 décembre 1997	sarl	rj 3/12/91 lj 11/2/92	tva	gérant minoritaire	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que "la cour d'appel a constaté que M. Y..., en sa qualité de gérant de la SPI, avait déposé 11 déclarations mensuelles de TVA sans paiement des sommes dues, alors que sa société avait procédé à leur collecte auprès de ses clients et s'était, par cette rétention illégale de fonds, constitué une trésorerie ayant permis sa survie artificielle pendant plusieurs mois ; qu'elle a, en outre, estimé qu'en acceptant un plan de règlement amiable des créances, dont il ne pouvait ignorer qu'il ne serait pas en mesure de le respecter, M. Y... avait en fait retardé le dépôt de bilan de la société, favorisant une aggravation du passif, et créant, par là-même, les conditions rendant le recouvrement des sommes dues impossible ; qu'enfin, la cour d'appel a considéré qu'il ne pouvait être contesté que l'administration fiscale avait effectué toutes diligences pour parvenir au recouvrement de l'imposition éludée, le premier avis de mise en recouvrement ayant été émis dès le 4 janvier 1991 et ayant été suivi, jusqu'au 8 janvier 1992, de 13 autres avis de même nature ; qu'ainsi, en l'état de ces constatations et énonciations"	diligence du comptable chargé du recouvrement ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés

204	cass com	16-janv-01	non	98-12766	cour d'appel de Nîmes (1re chambre civile) du 15 janvier 1998	association	dépôt de carence	nr	président, vice président et le secrétaire (le tgi a prononcé l'irrecevabilité des poursuites engagées à l'encontre du trésorier)	512 000 FF	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors "qu'en l'absence de réponse à ses lettres recommandées sollicitant des documents, l'administration fiscale avait été contrainte de recourir à une vérification de comptabilité sur place, au cours de laquelle elle avait constaté de nombreuses anomalies de comptabilisation et l'existence de distributions occultes de bénéfices, à l'origine de taxations d'office et de pénalités, l'arrêt relève que, dès la notification de redressement, l'association n'avait plus d'activité, qu'elle n'a procédé à aucun paiement, et que les poursuites diligentées à son encontre ont abouti à un procès-verbal de carence ; qu'en l'état de ces constatations, " le respect des obligations fiscales incombe, sauf preuve contraire, aux dirigeants de droit et de fait de tout groupement ; que dès lors, en rappelant que M. X... était vice-président de l'association, et en retenant, qu'après 1987, M. A... avait une activité importante à la tête de l'association, démontrée par les attestations produites, un article de presse le présentant comme le président de celle-ci, sa participation aux cotés de M. X... aux négociations avec l'administration fiscale, et les engagements pris pour régler les impositions dues, la cour d'appel a légalement justifié sa décision	direction effective ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
205	cass com	13-févr-01	non	98-15130	cour d'appel de Douai (1re chambre) du 29 septembre 1997	sarl	rj 8 octobre 1991 30 juin 1992 plan de continuation	TVA	gérant	nr	moyens nouveaux et mélangé de fait et de droit	nr
206	cass com	25-avr-01	non	98-12244	cour d'appel de Douai (1e chambre) du 12 janvier 1998	société	oui (date ?)	tva et contribution des employeurs à la formation professionnelle	gérant	nr	"Attendu qu'un dirigeant social, poursuivi en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale, est recevable à faire examiner, fût-ce par renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, si l'irrégularité qu'il invoque, lorsqu'elle est de nature à influencer sur la responsabilité solidaire qui lui est imputée, est fondée ; Attendu que pour accueillir la demande du receveur principal des impôts, sans surseoir à statuer comme le demandait M. Di X..., lequel contestait la régularité de la procédure de taxation d'office de la société, l'arrêt retient que celui-ci ne justifie pas des réclamations qu'il aurait présentées dans les conditions prévues au Livre des procédures fiscales ; Attendu qu'en statuant ainsi, sans relever l'absence de caractère sérieux de l'exception d'irrégularité soulevée, la cour d'appel a violé le texte susvisé "	sursis à statuer renvoi préjudiciel
207	Cour de cassation Chambre commerciale	23-oct-01	non	n° 99-11.241	cour d'appel d'Orléans (chambre commerciale économique et financière) 26 novembre 1998 (Rejet)	société	nc	nc	pdg		la cour d'appel a, à bon droit, statué comme elle a fait dès lors que "le receveur principal des impôts de Tours Ouest avait justifié, par une communication aux débats le 29 août 1996, de l'autorisation qui lui avait été donnée, le 7 décembre 1994, par le directeur des services fiscaux d'Indre et Loire, d'engager l'action prévue à l'article L 267 du Livre des procédures fiscales à l'encontre de M. X..."	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable
208	cass com	20-nov-01	non	98-17333	cour d'appel de Bordeaux (2e chambre civile) du 25 mai 1998	sa	rj 3/11/93 lj 16/12/93	tva	pca	491 151 francs	"qu'aucune disposition n'impose la motivation de la décision par laquelle le directeur des services fiscaux autorise un receveur des impôts à engager l'action en responsabilité prévue par l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales" et "les omissions de déclarations et de paiement avaient donné lieu à l'établissement par l'administration fiscale de taxations d'office et d'avis de mise en recouvrement, suivis de mises en demeure valant commandement de payer, et d'avis à tiers détenteur, demeurés sans effet, la suspension des poursuites consécutive à la mise en redressement judiciaire de la société ayant ultérieurement contraint l'administration à cesser toute tentative d'exécution forcée et à déclarer sa créance auprès du mandataire liquidateur, lequel avait confirmé le 28 août 1996 au receveur des impôts "l'irrecouvrabilité totale et définitive" de la dette fiscale ; qu'estimant ainsi établi le lien de causalité entre les manquements imputés au dirigeant de la société et l'impossibilité de recouvrement des impôts"	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
209	cass com	18-déc-01	non	99-11994	cour d'appel de Rennes (1re chambre, section A) du 24 novembre 1998	société	rj 3/2/93	tva ta et for pro	dirigeant	nr	1/"qu'aucune disposition n'impose la motivation de la décision par laquelle le directeur des services fiscaux autorise un receveur des impôts à engager l'action en responsabilité prévue par l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales " 2/ "que l'administration fiscale avait versé aux débats une lettre de la trésorerie générale, du 22 janvier 1993, qui faisait référence à un précédant courrier du 4 décembre 1992, par lequel il avait été précisé à M. X... «les conditions posées pour l'obtention d'un éventuel moratoire fiscal», et qui, après avoir constaté leur inaccomplissement, informait celui-ci, qu'en conséquence, aucun délai de règlement ne pouvait lui être accordé" et 3/ "qu'il a été procédé aux mises en recouvrement, servant de base à l'action en recouvrement, dans un délai indiqué avec suffisamment de précision pour être comparé à la chronologie générale des faits, et exclure, ainsi, toute lenteur de l'administration pouvant être à l'origine, au moins pour partie, de l'impossibilité de recouvrement à laquelle elle se trouvait confrontée, la cour d'appel a légalement justifié sa décision " le contribuable arguait sur ce point "qu'entre le premier manquement aux obligations fiscales de la société au mois d'avril 1992 et le redressement judiciaire prononcé le 3 février 1993, il s'est écoulé un délai de 10 la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors "qu'après avoir constaté que M. A... avait été gérant de la société TMIP de 1986 au 1er juin 1991, puis relevé qu'il résultait des documents qu'il avait lui-même produits qu'il bénéficiait de la signature bancaire, au moins à compter de novembre 1987, ainsi que du pouvoir de délégation de signature, la cour d'appel en a souverainement déduit que, quel que soit le rôle qui avait pu être joué par M. Y... ou la société Agir dans la gestion de la société TMIP, M. A... avait conservé un pouvoir de direction et de contrôle de la société ; que dès lors, la cour d'appel qui n'était pas tenue de détailler les documents produits, ni de motiver son analyse de ceux-ci autrement qu'elle ne l'a fait, a par là même répondu aux conclusions dont elle était saisie"	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable ; diligence du comptable chargé du recouvrement
210	Cass.com.	12-févr-02	non	98-22397	cour d'appel d'Aix-en-Provence (1re chambre civile, section A) du 29 septembre 1998	société	rj 4 mai 1992	nr	gérant	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors "qu'après avoir constaté que M. A... avait été gérant de la société TMIP de 1986 au 1er juin 1991, puis relevé qu'il résultait des documents qu'il avait lui-même produits qu'il bénéficiait de la signature bancaire, au moins à compter de novembre 1987, ainsi que du pouvoir de délégation de signature, la cour d'appel en a souverainement déduit que, quel que soit le rôle qui avait pu être joué par M. Y... ou la société Agir dans la gestion de la société TMIP, M. A... avait conservé un pouvoir de direction et de contrôle de la société ; que dès lors, la cour d'appel qui n'était pas tenue de détailler les documents produits, ni de motiver son analyse de ceux-ci autrement qu'elle ne l'a fait, a par là même répondu aux conclusions dont elle était saisie"	direction effective
211	cass com	26-févr-02	non	00-18502	cour d'appel de Versailles (1e chambre, section A) du 23 mars 2000	société	oui (date ?)	tva	gérant	807 233 francs	"qu'ayant relevé qu'il appartenait à la société Cerba de ne pas accepter de s'engager auprès de sa banque dans des conditions qui revenaient pour elle à se dessaisir de l'intégralité des fonds à provenir des ventes réalisées, y compris la fraction destinée à être reversée immédiatement au Trésor public au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, qu'en souscrivant à de telles conditions qui lui ont permis de bénéficier d'agios réduits et en ne déclarant pas à deux reprises, en 1991 et en 1992, le chiffre d'affaires correspondant aux ventes qui étaient assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, la société Cerba a trouvé l'opportunité de se constituer, au détriment du Trésor public, une trésorerie qui lui a permis de poursuivre artificiellement son activité et que seule la vérification de comptabilité a pu mettre en lumière, la cour d'appel a légalement justifié sa décision de retenir l'existence d'une inobservation grave et répétée des obligations fiscales de la société Cerba imputable à son dirigeant "	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
212	cass com	26-févr-02	non	98-21744	cour d'appel d'Amiens (1re chambre civile) du 15 septembre 1998	société	oui (date ?)	tva	gérant	147 074 francs	"elle a précisé que ces manquements, qui étaient imputables au gérant de la société légalement tenu de procéder aux déclarations et paiements pendant la période considérée au cours de laquelle il dirigeait la société, avaient rendu le recouvrement de l'impôt impossible, dès lors que celui-ci étant normalement calculé sur l'assiette déclarée par le contribuable, le dépôt tardif des déclarations, soit juste avant le premier jugement de redressement judiciaire, soit juste après le second jugement avait empêché le receveur de procéder à un recouvrement forcé à l'encontre de la société et l'avait contraint à déclarer sa créance dans le cadre des deux procédures collectives ouvertes à son encontre ; qu'en l'état de ses constatations et appréciations, la cour d'appel a légalement justifié sa décision "	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
213	Cour de cassation Chambre commerciale	09-avr-02	non	n° 98-22.744	cour d'appel de Grenoble (1e chambre civile) 20 octobre 1998 (Cassation)	société	RJ 09 07 93	TVA + TA	pca		la cour d'appel a méconnu les exigences du texte susvisé dès lors que "qu'au moment du dépôt des déclarations de TVA litigieuses, la taxe correspondante n'avait pas encore été collectée auprès des clients, et sans examiner, par conséquent, si la situation à laquelle s'était trouvée confrontée la société au moment des faits ne faisait pas perdre à l'inobservation des obligations fiscales constatée son caractère de gravité"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
214	Cour de cassation Chambre commerciale	05-nov-02	non	n° 00-20.331	cour d'appel de Nîmes (chambres réunies) 20 juin 2000 (Rejet)	SARL	RJ puis LJ date ?	TVA	gérant		la cour d'appel a légalement justifié sa décision (favorable à l'administration) dès lors qu'elle s'est fondée sur les faits que "le receveur a été trompé par la perception de paiement partiel des dettes de la SARL. [...] que le receveur "a été abusé par les promesses de règlement de M. X... qui alléguait simplement des difficultés passagères de trésorerie alors qu'il disposait de tous les éléments pour savoir s'il ne poursuivait pas une activité totalement déficitaire"; que le gérant "avait retardé autant que faire se peut le dépôt du bilan en maintenant la société en survie artificielle et en accumulant le passif fiscal" et en conséquence "a favorisé l'aggravation du passif de la société et créé, par là même, les conditions rendant impossible le recouvrement des impositions et pénalités dues par la société".	lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
215	Cour de cassation Chambre commerciale	05-nov-02	non	n° 99-16.614	Bulletin 2002 IV N° 160 p. 185 Cour d'appel d'Orléans 6 mai 1999 (Rejet.)	société	RJ puis LJ date ?	TVA	gérant		la cour d'Appel a légalement motivée sa décision dès lors qu'il "ne pouvait être exigé de l'administration fiscale qu'elle adresse une mise en demeure dès le premier incident relatif aux obligations légales en matière de TVA" et qu'en conséquence " l'administration fiscale n'avait pas été négligente dans la mise en recouvrement de sa créance"	diligence du comptable chargé du recouvrement
216	Cour de cassation Chambre commerciale	19-nov-02	non	n° 99-15.491	cour d'appel de Fort-de-France (chambre civile et commerciale) 4 mai 1998 (Cassation)	sarl	nr	droits d'enregistrements et is	gérant		exemple d'une assignation mal formée par l'administration malgré des faits qui laissaient présager une suite favorable pour l'administration ; la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors "que la demande du receveur conservateur des hypothèques ne concernait que le paiement du rappel de droits d'enregistrement, lui-même consécutif à l'absence d'une seule déclaration de mutation, qui ne pouvait dès lors être considérée comme une inobservation répétée des obligations fiscales de la société"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
217	Cour de cassation Chambre commerciale	17-déc-02	non	n° 01-02.490	Bulletin 2002 IV N° 198 p. 224 Cour d'appel de Paris 24 novembre 2000 (Cassation.)	société	insuffisance d'actif 15 mai 1994	TVA	gérant		1° Violé l'article 1315 du Code civil en inversant la charge de la preuve, une cour d'appel qui, pour confirmer un jugement ayant déclaré l'ancien dirigeant d'une société solidairement tenu avec celle-ci au paiement des impositions par elle dues, retient que l'appelant ne démontre pas en quoi les manquements relevés par les premiers juges ne seraient pas à l'origine de l'impossibilité de recouvrement de l'impôt, le receveur des impôts étant, comme tout autre créancier, soumis à la suspension des poursuites du fait de l'ouverture d'une procédure collective. 2° Ne justifie pas légalement sa décision une cour d'appel qui, pour déclarer l'ancien dirigeant d'une société solidairement tenu au paiement des impositions dues par celle-ci, retient que le plan de règlement évoqué par ce dirigeant n'était pas versé aux débats sans argumentation à cet égard ne pouvait être utilement développée, sans rechercher si ce plan de règlement ne pouvait résulter d'un accord verbal non contesté entre les parties, et si dans cette hypothèse, le dirigeant avait été informé formellement par le receveur qu'il pourrait être ultérieurement amené à le poursuivre pour l'imposition concernée par ce plan, sur le fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, à défaut de respect des engagements pris.	lien de causalité ; droit du dirigeant codébiteur
218	Cass.com.	11-févr-03	non	99-18003	cour d'appel de Reims (Chambre civile, 1re section) du 2 juin 1999	sarl	rj 26 juillet 1994 et lj en mai 1995	tva	gérant	nr	"qu'en constatant que M. X... était gérant de la société à l'époque des manquements commis par celle-ci, la cour d'appel a légalement justifié sa décision, sans avoir à répondre aux conclusions invoquées par le moyen dès lors qu'elle estimait que, s'agissant du redressement notifié le 31 juillet 1992, seul objet du moratoire, les conditions de la mise en oeuvre de la responsabilité du dirigeant n'étaient pas réunies " ici précisé que "cour d'appel n'a pas caractérisé ses carences volontaires dans l'observation de ses obligations fiscales, de sorte que l'arrêt attaqué manque de base légale au regard de l'article L. 266 du Livre des procédures fiscales "	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés

219	cass com	25-févr-03	non	00-12070	cour d'appel de Riom (chambre commerciale) du 17 novembre 1999	société	oui (date ?)	tva	gérant	nr	la cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision dès lors que "qu'en se déterminant ainsi, sans rechercher si M. X... avait été formellement informé par le receveur des impôts à l'occasion de l'octroi du plan de règlement en juin 1993 qu'il pourrait être ultérieurement poursuivi sur le fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales à défaut de respect des engagements de règlement pris" l'article 1er du décret du 28 novembre 1983 et l'instruction 12-C-20-88 du 6 décembre 1988	droit du dirigeant codébiteur
220	Cour de cassation Chambre commerciale	11-mars-03	non	n° 00-15.604	cour d'appel de Bourges (1re chambre civile) 16 février 2000 (Cassation)	société		tva	gérant		la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que "la personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale peut opposer à l'administration fiscale, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs, et que M. X... était par conséquent recevable à faire apprécier, fût-ce par renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, l'existence et le montant de la dette pouvant lui être rendue opposable" REMARQUES : c'est une motivation à développer en détail s'agissant des recours en procédure dont dispose le défendeur	sursis à statuer renvoi préjudiciel
221	Cass.2e civ.	30-avr-03	oui	01-03685	Bulletin 2003 II N° 119 p. 102 Cour d'appel de Rennes, du 7 février 2001	société	nr	nr	nr	9 000 000 F	A RAPPROCHER : Chambre civile 2, 1994-02-09, Bulletin 1994, II, n° 50, p. 29 (rejet) ; Chambre civile 2, 1994-12-07, Bulletin 1994, II, n° 254, p. 148 (rejet), et l'arrêt cité.; Décret 60-323 1960-04-02; cassation a/s des dépens	nr
222	cass com	20-mai-03	non	00-14427	cour d'appel de Paris (1re chambre civile, section B) du 4 février 2000	société	lj 28/11/94	TVA	gérant	nr	"la cour d'appel a pu statuer comme elle a fait et a légalement justifié sa décision dès lors que l'Administration avait engagé des démarches et des contrôles propres à établir le montant des sommes exigibles et à recouvrer sa créance en temps utile, c'est-à-dire antérieurement au jugement de liquidation judiciaire " et "la cour d'appel a rejeté les prétentions de M. X... concernant le principe et le montant des droits et pénalités dès lors que ce dernier n'avait ni saisi les juridictions de l'ordre administratif compétentes pour apprécier l'existence et le montant de la dette fiscale, ni sollicité le sursis à statuer auprès de la cour d'appel jusqu'à ce que la juridiction administrative ait statué sur le bien fondé des impositions litigieuses "	sursis à statuer renvoi préjudiciel
223	Cass.com.	03-juin-03	non	00-13734	cour d'appel de Limoges (chambre civile, 1re section) du 13 janvier 2000	société	L amiable (date ?)	nr	2 dirigeants	nr	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision [favorable à l'administration] dès lors qu'elle n'a pas recherché "les circonstances, autres que le défaut de paiement, en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscales de la société avait rendu impossible le recouvrement, et sans rechercher si le comptable du Trésor avait utilisé en vain tous les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile paiement des impositions par la société"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement
224	cass com	26-nov-03	non	01-15324	cour d'appel de Toulouse (1ère chambre civile, 1ère section) du 2 juillet 2001	sa (racing club tou rj et lj juin 1999	tva	pdg		nr	"la cour d'appel a énoncé, à bon droit, que l'instruction du 6 septembre 1988 n'imposait pas la motivation de la décision par laquelle le directeur des services fiscaux autorise un comptable des impôts à engager contre un dirigeant de société l'action en responsabilité prévue par l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales " ET "les difficultés financières rencontrées par une société ne font pas obstacle à l'application à l'encontre de son dirigeant des dispositions de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales lorsque les conditions prévues par ce texte sont réunies ; que, dès lors, la cour d'appel, qui a retenu que M. X... ne pouvait ignorer la situation de la société lorsqu'il en était devenu le dirigeant, et a considéré qu'il n'aurait pas dû laisser perdurer une situation déficitaire, seule à l'origine du défaut de paiement de sommes collectées pour être reversées au Trésor, a pu statuer comme elle a fait ; que le moyen n'est fondé en aucune de ses branches "	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable ; constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés
225	cass com	26-nov-03	non	01-17162	cour d'appel de Versailles (1e chambre civile - 1ère section) du 6 septembre 2001	sarl	rj 6 déc 90 lj 20 juin 91	TVA et taxe apprentissage	gérant	nr	"qu'il ne résulte ni des conclusions ni de la décision attaquée que le moyen ait été soutenu devant les juges du fond ; que le moyen est donc nouveau, et qu'étant mélangé de fait et de droit, il est irrecevable [soutenant que que la CA avait refusé le sursis à statuer jusqu'à ce que le juge administratif se soit prononcé sur le bien fondé des impositions en litige]" le sursis à statuer s'introduit auprès des juges du fond (tgi) ET "la cour d'appel, par motifs adoptés des premiers juges, a indiqué qu'il résultait des explications de M. X... qu'il avait poursuivi l'activité de la société pendant sept mois alors qu'il était dans l'incapacité de régler la TVA qu'il avait encaissée auprès de ses clients, utilisant ainsi des fonds qui revenaient au Trésor pour les besoins de la société, dont il avait, de cette façon, pu poursuivre artificiellement l'activité"	sursis à statuer renvoi préjudiciel ; lien de causalité
226	Cour de cassation Chambre commerciale	21-janv-04	non	n° 00-16.089	cour d'appel de Riom (1re chambre civile) 30 mars 2000 (Rejet)	société	RJ date?	TVA	gérant		la vérification de comptabilité a, seule, permis d'établir les fausses factures et "l'article 272-2 du Code général des impôts prévoit que la taxe sur la valeur ajoutée facturée dans les conditions définies par l'article 283-4 du même Code, qui vise les cas où la facture ou le document ne correspond pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, ou fait état d'un prix qui ne doit pas être acquitté effectivement par l'acheteur, ne peut faire l'objet d'aucune déduction par celui qui a reçu la facture ou le document en tenant lieu "; application du L. 267 à la suite de fausses factures (et non de minoration de CA) - la cour d'appel a également justifiée sa décision dès lors que "les poursuites individuelles n'étaient plus possibles, des manoeuvres frauduleuses de M. X..., lequel avait utilisé des factures fictives à des fins de déduction induite de TVA"	constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés
227	Cour de cassation Chambre commerciale	21-janv-04	non	n° 01-15.718	cour d'appel de Paris (1re chambre, section B) 5 avril 2001 (Cassation)	sarl	LJ date ?	nr	gérant		la cour d'appel a privé sa décision de base légale dès lors qu'il n'était pas établi que l'autorisation préalable à la poursuite rendue par le directeur des services fiscaux sans connaître la situation particulière du contribuable (c'est à dire que les circonstances propres à chaque affaire justifient les poursuites), préalable auquel il doit s'obliger conformément aux prescriptions l'instruction 12-C-20-88 du 6 septembre 1988 et l'article 1er du décret du 28 novembre 1983.	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable
228	Cour de cassation Chambre commerciale	21-janv-04	non	n° 02-13.860	cour d'appel de Besançon (2e chambre civile) 5 mars 2002 (Rejet)	sarl	LJ 13 03 95	nr	gérants		2 gérants sont condamnés sous le visa de l'art L. 267 du LPF, chacun d'eux séparément décide de se pourvoir en cassation suite à l'appel qui confirmait le premier jugement pour établir que seul l'autre associé était responsable : le pourvoi est rejeté et la cour de cassation casse et annule la décision rendant solidaire ensemble les 2 gérants. on doit en déduire que la solidarité, si elle peut être prononcée pour plusieurs dirigeants, est personnelle vis à vis de la dette fiscale de la société	champ d'application ; procédure
229	cass com	21-janv-04	non	01-14949	cour d'appel de Lyon (1re chambre civile) du 14 juin 2001	société	lj 27/2/96	tva	gérant	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'elle a relevé "par motifs propres et adoptés, qu'entre le 1er janvier 1994 et le 1er janvier 1996, soit pendant vingt quatre mois pour les déclarations mensuellement exigibles, quatorze mois ont fait l'objet d'une carence totale et définitive, sept autres ayant donné lieu à déclaration tardive, que cette inobservation, systématique à compter de janvier 1994, l'inobservation partielle du premier accord transactionnel signé le 23 janvier 1995 avec l'administration des impôts par M. X... et la recherche, le 20 septembre 1995, d'une nouvelle transaction, tandis que la situation était déjà compromise, ont rendu impossible le recouvrement des impositions et pénalités dues par la société"	constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés
230	Cour de cassation Chambre commerciale	03-mars-04	non	n° 01-12.882	cour d'appel de Versailles (1re chambre, 1re section) 8 mars 2001	association	RJ 03 11 93 LJ 01 12 93	TVA	le président de l'association		opposition à l'administration de l'exception d'assujettissement de l'association à la TVA, la CA a violé le texte susvisé car la demande du contribuable était acceptable (juge la cass) et méritait un renvoi préjudiciel vers la juridiction administrative par savoir si oui ou non l'association était assujettie à la TVA	sursis à statuer renvoi préjudiciel
231	Cour de cassation Chambre commerciale	03-mars-04	non	n° 02-14.882	cour d'appel de Douai (1re chambre) 18 février 2002 (Cassation)	société		TCA	gérant		"ne saurait invoquer les manquements de son directeur financier et que les "infractions" dont il s'agit sont directement imputables, du seul fait de ses fonctions, au gérant de droit, à qu'il appartenait de faire en sorte que soient déposées des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires exactes"	direction effective
232	Cour de cassation Chambre commerciale	03-mars-04	non	n° 02-16.547	cour d'appel de Limoges (audience solennelle) 17 avril 2002 (Cassation)	SA	RJ 09 03 87	TVA et TA	PCA		décision défavorable à l'administration car "sans rechercher si le délai écoulé entre l'interruption des déclarations de chiffre d'affaires et les tentatives de mise en recouvrement opérées par le comptable public était à l'origine de l'impossibilité de recouvrer, au moins pour partie, la dette fiscale de la société, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision" et va à l'encontre de la CA qui s'est bornée "à retenir que le service des impôts a procédé vainement à des taxations d'office et à l'émission de plusieurs avis de mise en recouvrement, que les manquements retenus à l'encontre de M. X... ont eu pour conséquence de laisser se constituer, à la charge de la société, une dette fiscale excessive et d'accroître le passif de la liquidation des biens de cette société rendant impossible le recouvrement de la dette fiscale et qu'ainsi le lien de causalité entre les manquements imputables à ce dirigeant et l'impossibilité de recouvrement des impositions en cause est précisément établi	lien de causalité ; diligence du comptable chargé du recouvrement ; constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés
233	Cour de cassation Chambre commerciale	03-mars-04	non	n° 02-17.372	cour d'appel de Douai (1re chambre) 13 mai 2002 (Cassation)	SRL	LJ 15 12 95 (autorisation de poursuite de l'activité jusqu'au	TAXE FONCIERE 1995	gérant		renvoi les parties devant la cour d'Appel de Paris ; la cour d'Appel n'a pas recherché "si, à la date d'exigibilité de la taxe considérée, M. X... exerçait encore, en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de sorte qu'il pouvait être tenu pour responsable de l'inobservation de l'obligation d'en acquitter le montant"	direction effective
234	cass com	12-mai-04	non	00-19681	cour d'appel de Pau (2e chambre l) du 8 septembre 1998	société	nr	nr	gérant	138320 F	"la demande de dégrèvement présentée par la société Sidhes au titre de l'impôt sur les sociétés pour l'année 1991 avait été admise partiellement par l'administration des Impôts aux termes d'une décision régulièrement notifiée le 11 février 1997 qui n'avait pas été contestée devant le tribunal administratif de Pau et, de l'autre, que, par le mémoire en défense déposé le 13 mars 1997 auprès de cette dernière juridiction, l'Administration avait consenti à M. Y... un dégrèvement de l'impôt sur le revenu, au titre de l'année 1991, et non de l'impôt sur les sociétés de la société Sidhes, la cour d'appel, qui a ainsi fait ressortir que l'action engagée par M. Y... devant le tribunal administratif de Pau portait sur une autre imposition que celle faisant l'objet de l'action dont elle était saisie et qui n'était dès lors pas tenue de procéder à la recherche inopérante invoquée par le moyen"	sursis à statuer renvoi préjudiciel
235	Cour de cassation Chambre commerciale	26-mai-04	non	n° 01-02.038	cour d'appel de Poitiers (2e chambre civile) 18 décembre 2000 (Rejet)	société	RJ 21 12 90	TVA	le pca et la dg		la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'elle a rappelé que "l'instruction du 6 septembre 1988 ne définissait pas le délai satisfaisant [pour entreprendre son action sur le fondement de l'article L267 du LPF], et qui, pour apprécier celui-ci, s'est référée "à titre indicatif" au délai de prescription prévu à l'article L. 275 du Livre des procédures fiscales" et qu'elle s'est "attachée à la notion de délais satisfaisants que doit respecter le comptable chargé du recouvrement à l'intérieur même du délai de prescription de son action, ce qui excluait, par là même, que celle-ci soit prescrite"	prescription

236	Cour de cassation Chambre commerciale	23-juin-04	n° 01-11.821	Bulletin 2004 IV N° 133 p. 147 Cour d'appel de Colmar 1 février 2001 (Rejet.)	sociétés (2)	nc	TVA	dirigeant	1° Une cour d'appel, qui, après avoir rappelé que la responsabilité d'un dirigeant sur le fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ne pourrait être exclue que s'il était démontré que l'Administration avait laissé déprécier son recours normal contre la société, a écarté cette hypothèse en relevant que "l'Administration avait délivré très rapidement des avis de mise en recouvrement, mais n'avait pu obtenir que des sommes modestes après avoir émis des avis à tiers détenteurs, a ainsi légalement justifié sa décision, sans avoir à préciser les dates des diligences de l'Administration dont il avait été admis par le dirigeant qu'elles n'étaient pas critiquables. 2° La solidarité entre la société et son dirigeant résultant de la mise en oeuvre des dispositions de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales oblige ceux-ci à une même chose de manière que chacun puisse être contraint pour la totalité, et que le paiement fait par un seul libère l'autre envers le créancier. Dès lors, une cour d'appel saisie sur le fondement de ce texte, dont elle a fait application, n'a pas méconnu les dispositions de celui-ci en condamnant le dirigeant à payer diverses sommes au recouvrement imputé au titre de la TVA dues par la société.	droit du dirigeant codébiteur ; diligence du comptable chargé du recouvrement	
237	cass com	23-juin-04	01-16488	non cour d'appel de Versailles (1ère chambre, 1ère section) du 6 septembre 2001	sa	nr	nr	pca	nr	"lorsque la commission des chefs des services financiers et des représentants des organismes de sécurité sociale accorde un plan de règlement à une société, le comptable public ne peut poursuivre son dirigeant en paiement solidaire de la dette à défaut de respect du plan que s'il l'a préalablement informé que dans une telle hypothèse il serait amené à engager sa responsabilité" l'article 9 de la loi du 7 juillet 1978 et l'instruction du 6 septembre 1988 12-C-20-88	droit du dirigeant codébiteur
238	Cass.com.	07-juil-04	00-21389	non cour d'appel de Bordeaux (2ème chambre civile) du 6 septembre 2000	sa	non	lva et taxe d'apprentissage	pdg	nr	dès lors qu'un plan de règlement ou d'apurement de la dette fiscale est conclu, la responsabilité du dirigeant ne peut être engagée que dès lors que celui-ci en a été notifié à l'occasion de la conclusion du plan (l'instruction du 6 septembre 1988, relative aux conditions de mise en oeuvre des actions prévues aux articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales, que le comptable public qui accorde un plan de règlement à une société ne peut poursuivre son dirigeant en paiement solidaire de la dette, à défaut de respect du plan, que s'il l'a préalablement informé que dans une telle hypothèse il serait amené à engager sa responsabilité)	droit du dirigeant codébiteur
239	Cass.com.	07-juil-04	02-15792	non cour d'appel de Riom (1ère chambre civile) du 28 mars 2002	société	clôture pour insuffisance d'actif	nr	nr	nr	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors que "l'administration n'établissait pas que Mme X... avait agi de manière délibérée dans le but de rendre impossible le recouvrement de l'impôt dû par la société "	champ d'application : manquement délibéré
240	cass com	21-sept-04	03-12563	non cour d'appel de Riom (1ère chambre civile) du 23 janvier 2003	sa	oui (16/9/94)	tva	pdg	nr	"Attendu qu'en se déterminant ainsi, sans rechercher si en raison de la date d'exigibilité des sommes dues au titre des déclarations de TVA des mois d'août et septembre 1994, et de la date d'ouverture de la procédure collective le 16 septembre 1994, le non-paiement de ces sommes pouvait constituer une inobservation des obligations fiscales de la société, la cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision "	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; lien de causalité
241	Cour de cassation Chambre commerciale	28-sept-04	n° 02-18.394	non mais : • Revue des sociétés 2005, p. 661. • cour d'appel de Poitiers (2e chambre civile) 26 mars 2002 (Cassation)	société	nc	nc	dirigeant	nr	la cour d'appel n'a pas légalement justifiée sa décision dès lors qu'elle n'a pas caractérisé "le lien de causalité entre les manquements reprochés à M. X... et l'impossibilité de recouvrement des sommes dues par la société"	lien de causalité
242	cass com	28-sept-04	01-14851	non cour d'appel de Caen (1ère chambre civile section civile) du 22 mai 2001	société	nr	nr	gérant	nr	"Vu l'article 455 du nouveau Code de procédure civile ; Attendu que le défaut de réponse à conclusions constitue un défaut de motifs ; Attendu que, pour statuer comme elle a fait, la cour d'appel, par motifs adoptés, a retenu qu'au cours de la période intermédiaire, M. X... était resté gérant de fait de la société, ce qui était suffisamment prouvé par la signature de tous les documents fiscaux par lesquels il engageait la responsabilité de la société, comme il l'avait fait antérieurement au 19 septembre 1988 et après le 5 février 1990 ; Attendu qu'en se déterminant par de tels motifs, sans répondre aux conclusions de M. X... qui soutenait qu'en lui imputant la signature des documents fiscaux sans justifier sa décision, le jugement procédait par simple affirmation, la cour d'appel a méconnu les exigences du texte susvisé ;	direction effective
243	Cour de cassation Chambre commerciale	05-oct-04	n° 02-20.760	non cour d'appel de Versailles (1ère chambre civile, 1ère section) 12 septembre 2002 (Cassation)	société	?	TVA	gérant de fait	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision en relevant les éléments [qui] caractérisent l'existence d'actes positifs de gestion suffisant à établir la réalité de la direction et de la gestion de la société par Mlle X... " laquelle a signé des "déclarations mensuelles de TVA, actes portant acquisition de brevets par la société, demandes d'inscription de brevets, correspondances adressées à l'administration des impôts faisant état des difficultés de trésorerie et de paiement des impôts rencontrées par la société", avait "la signature du compte ouvert au nom de la société dans les livres du Crédit lyonnais" et "était titulaire des plus larges pouvoirs pour agir pour le compte", qu'elle "était présente lors du contrôle fiscal ayant donné lieu aux redressements notifiés", "qu'elle avait signé les correspondances destinées à l'administration des impôts à la suite de la notification des redressements " et qu'elle avait signé "le bail des locaux de la société".	direction effective
244	Cass.com.	05-oct-04	03-14394	non cour d'appel de Toulouse (2e Chambre civile, 1ère Section) du 20 février 2003	société	cessation des paiements 18/4/95	nr	dirigeant	nr	le fait que le dirigeant déclare la cessation des paiements 3 semaines après avoir signé un plan qui ne mentionne pas qu'à défaut de respect le comptable engagera sa responsabilité sur le fondement de l'art L267 du LPF "impropres à dispenser le receveur des impôts de l'obligation d'information préalable fixée par l'instruction du 6 septembre 1988, sans rechercher si M. X... avait été formellement informé par ce dernier, lors de l'octroi du plan de règlement intervenu le 27 juin 1995, qu'il pourrait être ultérieurement poursuivi sur le fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales à défaut de respect des engagements de règlement pris";	droit du codébiteur solidaire
245	Cour de cassation Chambre commerciale	03-nov-04	n° 02-18.030	non cour d'appel de Paris (1ère chambre, section B) 16 mai 2002 (Cassation)	société	LJ date ?	nr	PCA	1 615 0	pourvoi sur le seul moyen relatif au montant de la créance inscrite au passif de la LJ	champ d'application
246	Cour de cassation Chambre commerciale	03-nov-04	n° 02-18.862	non cour d'appel de Colmar (1ère chambre civile) 25 juin 2002 (Cassation)	société à directoire	LJ date ?	TCA	Président du directoire + Directeur général	nr	conclusion : il faut patienter jusqu'à la LJ pour confirmer que le recouvrement est impossible ; le dirigeant de la société ne peut être déclaré solidairement responsable du paiement de la dette fiscale de celle-ci que dans la mesure où le recouvrement en est impossible sur la société elle-même, et que les procédures engagées dans le cadre de la procédure collective étaient susceptibles d'influer sur la possibilité de recouvrement auprès de la société	champ d'application ; lien de causalité
247	Cour de cassation Chambre commerciale	16-nov-04	n° 02-15.162	non cour d'appel de Paris (1ère chambre, section B) 28 février 2002 (Cassation)	société	RJ 26 04 90 LJ 01 08 90	TVA	gérant de fait	nr	la cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision dès lors qu'elle n'a pas recherché comme elle y était invitée si "la mise en recouvrement le 15 février 1990, soit plus d'une année après que le service vérificateur eut sollicité celle-ci, de la quasi totalité des impositions restant dues, qui n'étaient, par conséquent, pas exigibles avant cette date, n'était pas la cause de l'impossibilité de recouvrement rencontrée par le receveur auprès de la société Cotrex"	lien de causalité ; constatations nécessaires de la cour d'appel des manquements graves et répétés
248	Cour de cassation Chambre commerciale	16-nov-04	n° 03-12.160	non cour d'appel de Rouen (2e chambre civile) 19 décembre 2002 (Cassation)	société	?	?	président	nr	la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que "la personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale peut opposer à l'administration des impôts, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation, ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs", que "M. X... était recevable à faire juger, fût-ce par renvoi préjudiciel devant la juridiction compétente, si l'exception invoquée, qui était de nature à influer sur la responsabilité solidaire qui lui était imputée, était fondée"; voir aussi : l'article 1er du décret du 28 novembre 1983 et l'instruction 12-C-20-88 du 6 septembre 1988 publiée au Bulletin Officiel des Impôts	sursis à statuer demande préjudiciel
249	Cour de cassation Chambre commerciale	11-janv-05	n° 02-16.597	Bulletin 2005 IV N° 7 p. 6 ; • Rép. sociétés, Entreprises en difficulté (Droit fiscal), n° 93 Cour d'appel de Poitiers 16 avril 2002 (Cassation.)	société	LJ date ?	?	président du directoire + 1 membre du directoire	nr	la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors qu'elle "ne dispose pas du pouvoir de limiter le montant de la condamnation à prononcer"	procédure
250	Cour de cassation Chambre commerciale	08-mars-05	n° 03-19.076	non cour d'appel de Poitiers (2e Chambre civile) 10 juin 2003 (Cassation)	société	RJ date ? LJ 28 03 93 puis insuffisance d'actif 09 04 99	TVA	gérant	nr	la cour d'Appel doit s'assurer de la nécessité d'engager l'action [par l'Administration] à l'encontre du dirigeant dans des délais raisonnables au sens de l'instruction 12-C-20 du 6 septembre 1988	diligence du comptable chargé du recouvrement
251	cass com	22-mars-05	03-16537	non cour d'appel de Poitiers (2e chambre civile) du 29 avril 2003	société	rj 11/12/1992 lj 10/01/97	nr	gérant	nr	"Attendu qu'en statuant ainsi, en relevant d'office le moyen tiré de la nécessité d'engager l'action à l'encontre du dirigeant dans des délais satisfaisants au sens de l'instruction 12-C-20 du 6 septembre 1988, sans avoir invité au préalable les parties à présenter leurs observations, la cour d'appel a violé le texte susvisé"	diligence du comptable chargé du recouvrement
252	Cour de cassation Chambre commerciale	31-mai-05	n° 04-15.551	non cour d'appel de Riom (chambre commerciale) 17 mars 2004 (Cassation)	sociétés	LJ date ?	TVA	gérant	nr	cas d'espèce où l'administration assigne au motif de manœuvres frauduleuses ; la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors que "a retenu que les défauts de paiement étaient relatifs à des créances dont la cause était située dans la période qui précédait immédiatement l'ouverture des procédures collectives, que ces dettes étaient donc "constitutives", avec toutes les autres, des difficultés financières qui avaient justifié l'ouverture de ces procédures, de sorte qu'en l'absence d'élément spécifique, les défauts de paiement s'expliquaient par l'état de compromission financière des sociétés, et non par des manœuvres frauduleuses, ou des manquements graves et répétés aux obligations fiscales, dès lors que la gravité devait être appréciée en fonction de l'état financier des sociétés"	démonstration des manœuvres frauduleuses
253	Cour de cassation Chambre commerciale	14-juin-05	n° 03-20.503	non cour d'appel de Paris (1ère chambre civile, section B) 11 septembre 2003	société	LJ 06 01 98	TVA + TA + participation des manœuvres	gérant de fait (et également associé majoritaire)	nr	le dirigeant de fait poursuivi opérait dans a société à compter d'une date postérieure aux faits reprochés, pour ce motif : "la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations "	direction effective
254	Cass.com.	05-juil-05	04-13868	non cour d'appel de Paris (1ère chambre civile, section B) du 29 janvier 2004	société	LJ 13 mai 1997	TVA (omission de déclarations)	nr	nr	la cour d'appel a violé les textes dès lors qu'elle a rendu sa décision sur le fait que les déclarations litigieuses n'ont pas été adressées au liquidateur en la qualité requise et que, par suite, elles n'ont pas interrompu la prescription de l'action en recouvrement de l'impôt	prescription

255	Cour de cassation Chambre commerciale	22-nov-05	n° 04-14.828	non	cour d'appel de Versailles (1re chambre civile) 11 mars 2004 (Rejet)	société	RJ 09 03 2000	TVA et droits d'enregistrement	pca			la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que "par lettre du 21 mai 2003, la SCP Becheret-Thierry [le commissaire à l'exécution] avait indiqué par écrit au conseil de l'administration que les créanciers inscrits au passif ne seraient pas désintéressés ; qu'elle [la cour] en a déduit que ce document suffisait à lui seul à établir que l'administration fiscale ne pourrait pas recouvrer sa créance sur la société"	lien de causalité
256	cass com	22-nov-05	03-20885	non	cour d'appel de Versailles (1re chambre, 1ère section) du 18 septembre 2003	sa	oui (date ?)	tva et droits d'enregistrement	pca	nr		"la cour d'appel, qui a retenu que l'autorisation donnée au receveur principal des impôts d'Issy-les-Moulineaux visait le projet d'assignation, ce dont il se déduit que la décision d'autorisation a été prise en connaissance de la situation particulière du contribuable, a statué à bon droit " et "qu'en retenant que le dépôt sans paiement de deux déclarations de TVA et le défaut de déclaration et de paiement d'un complément de droits d'enregistrement constituaient des manquements graves et répétés de M. X... aux obligations fiscales, dès lors qu'en ce qui concerne la TVA il s'agissait de sommes versées par des tiers et destinées au Trésor public, la cour d'appel a légalement justifié sa décision " et "en a déduit que l'administration fiscale avait été empêchée d'agir en temps utile en raison du plan d'étalement de la dette fiscale, puis du prononcé du redressement judiciaire qui avait suivi de peu la dénonciation du plan ; qu'en l'état de ses constatations et appréciations, dont il résulte que les manquements reprochés ont empêché le recouvrement aux dates auxquelles les impôts auraient normalement dû être payés, sans que puisse être relevée aucune carence de l'administration, la cour d'appel a légalement justifié sa décision "	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable ; lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
257	Cour de cassation Chambre commerciale	06-déc-05	n° 03-17.218		Bulletin 2005 IV N° 243 p. 269 Cour d'appel de Poitiers 3 juin 2003 (Cassation.)	société	RJ 05 07 93 puis plan de continuation	?		gérant + gérant de fait (couple)		Le comptable public qui accepte les propositions de délais faites pour le règlement de la dette fiscale, lors de l'élaboration du plan de redressement d'une société, n'accorde pas à cette dernière un plan de règlement, au sens de l'instruction du 6 septembre 1988. Il n'est donc pas tenu d'informer formellement le dirigeant qu'il pourrait être ultérieurement poursuivi sur le fondement de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales à défaut de respect des engagements de règlement pris. à voir : l'article 1er du décret du 28 novembre 1983 et l'instruction 12-C-20-88 du 6 septembre 1988	droit du codébiteur solidaire ; diligence du comptable chargé du recouvrement
258	Cass.com.	06-déc-05	03-19730	non	cour d'appel de Poitiers (2e chambre civile) du 2 septembre 2003	société	RJ 23/3/92 LJ 10/3/97 suivi d'une clôture pour insuffisance d'actif le 13/11/00	TVA		dirigeant de droit	nr	on reporhce à l'administration de na pas avoir en temps utile demander la liquidation judiciaire de la société	diligence du comptable chargé du recouvrement
259	Cass.com.	06-déc-05	03-21196	non	cour d'appel de Montpellier (5e chambre civile, section A) du 27 octobre 2003	SEP société en participation	RJ 10/01/96 et 14/02/1996 LJ 28/03/97 et 13/03/98	TVA des deux sociétés associés	PDG des deux associés de la SEP		nr	voir : articles 1871 et 1872-1 du Code civil ainsi que les dispositions de l'instruction du 6 juillet 1978 de la Direction générale des Impôts relative à l'action en recouvrement ; la cour d'appel a considéré que M. de X... de Y... président et directeur général de la société Urbat était le dirigeant effectif de l'ensemble du groupe ; une dissimulation avait laissé croire que le montant de TVA dû par la SEP avait été intégré aux différentes déclarations de la société Urbat, et payé en même temps que celles-ci, alors que la TVA n'avait jamais été payée	direction effective ; lien de causalité
260	Cour de cassation Chambre commerciale	14-mars-06	n° 03-17.895	non	cour d'appel de Grenoble (1re chambre civile) 7 avril 2003 (Rejet)	SA	LJ date ?	TVA et taxes assimilées	PCA			"même si le défaut de paiement de la TVA, lors du dépôt des déclarations constitue une inobservation des obligations fiscales de la société, l'absence de collecte de la TVA correspondante et corrélativement, l'absence de rétention de cette TVA, en raison des délais importants que la société accordait à ses clients, était de nature à enlever à cette inobservation répétée son caractère de gravité"	constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés
261	Cour de cassation Chambre commerciale	25-avr-06	n° 03-20.709	non	cour d'appel de Dijon (chambre civile B) 30 septembre 2003 (Cassation partielle)	sa	LJ date ?	TVA		pdg		la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que "lorsqu'une dette fiscale est contestée par le dirigeant, dont la responsabilité solidaire au paiement de celle-ci est recherchée, le juge doit retenir l'existence d'une question préjudicielle, ordonner le sursis à statuer et le renvoi de cette question devant le juge de l'impôt". au cas d'espèce, le dirigeant contestait une part des sommes réclamées au motif qu'elle avait été comptée deux fois.	sursis à statuer ; demande préjudicielle
262	Cour de cassation Chambre commerciale	25-avr-06	n° 04-10.226	non	cour d'appel de Chambéry (1re chambre civile) 27 octobre 2003 (Rejet)	société	LJ date ?	TVA		cogérants		la cour d'appel a légalement justifiée sa décision dès lors qu'elle a retenu que "les gérants n'ont pas discuté le montant de la TVA due par la société correspondant à sept incidents de paiement dont le dernier date de février et mars 1998, soit postérieurement à l'ouverture de la procédure collective ; qu'en déduisant de cette constatation le caractère de gravité et de répétition des manquements commis par les dirigeants de la société, l'arrêt est légalement justifié, peu important qu'un administrateur judiciaire ait été désigné durant la période d'observation dès lors que ce dernier n'a eu, à compter du 27 mai 1997, qu'une mission d'assistance de la société "dans les actes d'administration et de gestion de ses biens" de sorte que les dirigeants de la société n'étaient pas dispensés des obligations fiscales de cette dernière". les contribuables avançaient la responsabilité de l'administrateur sur le fondement des dispositions de l'article L 621-22 du Cco	direction effective
263	Cour de cassation Chambre commerciale	23-mai-06	n° 04-12.793		Bull. 2006, IV, n° 126, p. 129 Cour d'appel de Toulouse 13 janvier 2004 (Cassation)	société	nc	nc		gérant		Il résulte des dispositions combinées des articles R. 266-1, L. 266, alinéa 2, du livre des procédures fiscales et 788 du nouveau code de procédure civile, que la procédure à jour fixe exige, en toutes matières, une autorisation du président du tribunal rendue sur requête du demandeur	procédure
264	cass com	23-mai-06	03-16591	non	cour d'appel de Poitiers (2e chambre civile) du 6 mai 2003	société	lj 20/12/95	tva		gérant	nr	"dans ses conclusions d'appel, au soutien du moyen par lequel il contestait que le comptable ait fait toutes diligences pour recouvrer la créance fiscale auprès de la société, M. X... faisait valoir qu'au mois de juin 1995, date de délivrance des avis de mise en recouvrement, il était trop tard pour recouvrer quoi que ce soit ; que M. X... n'est pas recevable à présenter un moyen contraire à ses propres écritures"	diligence du comptable chargé du recouvrement
265	Cass.com.	07-juin-06	04-14017	non	cour d'appel de Paris (1re chambre, section B) du 12 février 2004	sa	rj 18/10/96 lj 18/11/98	tva et tvs		president	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que " M. X... était le dirigeant effectif de la société, responsable à ce titre des déclarations et des paiements fiscaux pendant la période prise en compte par l'administration fiscale, et que les manquements relatifs aux déclarations et au paiement des taxes avaient été à l'origine d'un retard important des paiements dus en 1995, permettant ainsi à ce dirigeant de jouir d'une trésorerie artificielle grâce aux sommes collectées au titre de la TVA et non remboursées et de retarder la date de cessation des paiements de la société"; l'arrêt ne retient pas le moyen de défense selon lequel "l'administration ne saurait être considérée comme ayant satisfait à son obligation de diligence dans le recouvrement des impôts en se contentant d'émettre des titres exécutoires, en l'occurrence des avis de mise en recouvrement, sans engager de poursuites dans un délai raisonnable" alors que "l'administration fiscale, à des avis de mise en recouvrement dans des délais normaux, certains avaient été émis dans des délais, dont la longueur était justifiée, pour l'un par le caractère annuel de la déclaration, pour l'autre par la nécessité de recourir à une procédure de taxation d'office "	diligence du comptable chargé du recouvrement ; constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés
266	cass com	20-juin-06	04-17398	non	cour d'appel de Nîmes (1re chambre civile B) du 11 mai 2004	sarl	nr	TVA		gérant	5 027 491 francs	d'une part : "l'obtention par le receveur des impôts de l'autorisation hiérarchique nécessaire pour engager une action sur le fondement de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales n'a pas été contestée devant la cour d'appel ; que le moyen, qui est nouveau et mélangé de fait et de droit, est irrecevable" et d'autre part : "l'arrêt, par motifs propres et adoptés, retient que pendant sa période de gérance de la société, du 1er août 1995 au 31 juillet 1996, M. X... a, par des procédés mis en oeuvre par lui visant, soit à faire considérer comme véhicules d'occasion des véhicules neufs au sens de la loi fiscale, soit à faire application du régime de taxe à la valeur ajoutée (TVA) sur la marge à des véhicules qui en étaient exclus, volontairement éludé le paiement de la TVA sur le montant des ventes de véhicules de la société, à l'origine du montant de droits redressés; que l'arrêt retient également que, durant cette même période, M. X... a, non seulement manqué délibérément à ses obligations déclaratives en matière de TVA en omettant de déposer certaines des déclarations périodiques ou en remettant des déclarations énonçant faussement une absence totale de chiffre d'affaires, mais aussi, s'est abstenu délibérément de s'acquitter du paiement de la TVA due "	autorisation préalable de l'autorité hiérarchique du comptable ; champ d'application : manquement délibéré ; lien de causalité ; constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés
267	Cour de cassation Chambre commerciale	04-juil-06	n° 04-15.521		Bulletin 2006 IV N° 163 p. 177 Cour d'appel de Versailles 11 mars 2004 (Cassation.)	société	LJ date ?	TVA	PCA			1/ cette décision appelle notre attention quant au décalage dans le temps entre le fait générateur, l'exigibilité et la collecte effective de la TVA 2/ attention aux recours dont dispose le défendeur NCPC : La CA viole les articles L 267 LPF et 455 NCPC dès lors qu'elle ne répond pas "aux conclusions de ce dirigeant, selon lesquelles au moment du dépôt des déclarations de TVA litigieuses, la taxe correspondante n'avait pas encore été collectée auprès des clients de la société, et sans examiner par conséquent si cette circonstance ne faisant pas perdre à l'inobservation des obligations fiscales constatées son caractère de gravité"	constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés
268	cass com	19-sept-06	05-11386	non	cour d'appel de Poitiers (2e chambre civile) du 2 mars 2004	sa	nr	tva		pdg	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors qu'elle a retenu que "M. X... était le dirigeant de droit de la société pendant la période prise en compte par l'administration fiscale et que le contrôle effectué par cette dernière avait révélé une minoration des déclarations de chiffres d'affaires et de taxe à la valeur ajoutée (TVA) ainsi que des déductions injustifiées ou anticipées, ayant permis à ce dirigeant de conserver frauduleusement une partie des fonds collectés au titre de la TVA dans la trésorerie de la société et de retarder la procédure de recouvrement de la dette fiscale à une date postérieure à la liquidation judiciaire de la société ; qu'en l'état de ces constatations et énonciations, desquelles il résulte que les manquements du dirigeant à ses obligations fiscales ont rendu impossible le recouvrement de sa dette par l'administration"	constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés
269	Cass.com.	03-oct-06	04-16748	non	cour d'appel de Bastia (chambre civile) du 22 janvier 2004	sa	LJ (date ?)	TVA		pdg	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que "M. X... avait déposé hors délai et sans paiement les déclarations mensuelles de chiffre d'affaires des mois de décembre 1999, juin, juillet et août 2000 et que la déclaration mensuelle de mai 2000 avait donné lieu à l'émission d'un chèque retourné impayé ; que l'arrêt a pu en déduire que ces manquements répétés étaient graves, en ce qu'ils avaient eu pour effet de laisser se constituer à la charge de la société une dette fiscale excessive et d'aggraver le passif de la liquidation de la société ; qu'il relève encore que le comptable public avait vainement utilisé , avant le prononcé de la liquidation judiciaire de la société, tous les actes de poursuite à sa disposition , de sorte que seule l'inobservation par M. X... de ses obligations fiscales avait rendu impossible le recouvrement de la dette"	constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement

270	Cass.com.	03-oct-06	non	05-15017 cour d'appel de Versailles (1re chambre, 1re section) du 17 février 2005	sarl	RJ 29/05/95 LJ 18/01/02	TVA (et autres)	dirigeant	nr	la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que "les vérifications de l'administration avaient révélé une minoration importante du chiffre d'affaires de la société au cours de plusieurs exercices et que les déclarations de taxe d'apprentissage au titre de l'année 1995 ainsi que les déclarations de TVA au titre des années 1995 et 1996 n'avaient pas été déposées spontanément, la cour d'appel, qui a décidé que de tels manquements de la part de M. X... constituait des inobservations graves et renouvelés" et ce malgré que la défense ait relevé parmi ses moyens que pour certaines impositions le receveur principal avait agi "plus de huit ans après la mise en recouvrement des premières impositions issues des opérations de contrôle"	constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; diligence du comptable chargé du recouvrement
271	Cour de cassation Chambre commerciale	31-oct-06	non	nr 04-15.497 Cour d'appel de Montpellier 5e ch. A 1 avril 2004 (Cassation)					nr	1 - Cassation, pour méconnaissance de l'art. L. 267 LPF de l'arrêt qui, pour infirmer un jugement en écartant la prescription d'une créance fiscale du receveur à l'encontre d'une société, retient que lorsque le juge judiciaire a ordonné un sursis à statuer sur la demande du dirigeant pour permettre à celui-ci de faire trancher une question préjudicielle tenant à l'exigibilité de l'impôt par le juge administratif, toutes les prescriptions ont été suspendues, et que cette suspension s'est poursuivie aussi longtemps que le juge de l'impôt n'a pas statué sur le principe de cette exigibilité, dès lors que tant l'instance administrative que l'arrêt du Conseil d'Etat sont opposables au dirigeant et à la société, redevable de l'impôt à titre principal, qui bénéficie de plein droit de la suspension de l'exigibilité de l'impôt, ajoute, en outre, que durant cette instance le receveur se trouvait dans l'impossibilité d'agir à l'égard du dirigeant et de la société, de sorte que celui-ci ne saurait invoquer tout à la fois l'existence d'une question préjudicielle paralysant l'action du receveur, et une prescription qui aurait couru à l'encontre du même receveur dépourvu de tout droit d'agir tant contre la société que son dirigeant, alors que le prononcé d'un sursis à statuer sur le bien-fondé de l'action du receveur à l'encontre de l'ancien dirigeant de la société afin de permettre à ce dernier de faire trancher une question préjudicielle est sans incidence sur l'exigibilité de l'impôt du par 1° Le prononcé d'un sursis à statuer sur le bien-fondé de l'action ouverte au comptable public en application des dispositions de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales à l'encontre de l'ancien dirigeant d'une société afin de permettre à ce dernier de faire trancher une question préjudicielle est sans incidence sur l'exigibilité de l'impôt dû par la société. 2° Le sursis à statuer prononcé sur le bien-fondé de l'action engagée contre le dirigeant, qui suspend cette action, est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société. 3° La responsabilité solidaire des dirigeants n'étant pas de droit mais devant être prononcée par le juge, l'interruption de la prescription de l'action ouverte à leur encontre en vue du prononcé de cette solidarité est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société ; la cour d'appel a violé le texte susvisé dès lors que "la responsabilité solidaire des dirigeants n'étant pas de droit mais devant être prononcée par le juge, l'interruption de la prescription de l'action ouverte à leur encontre en vue du prononcé de celle-ci est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société"	sursis à statuer demande préjudicielle ; prescription
272	Cour de cassation Chambre commerciale	31-oct-06		Bulletin 2006 IV N° 211 p. 233 Cour d'appel de Montpellier 5e ch. A 1 avril 2004 (Cassation)	société	LJ date ?	nc	gérant		la cour d'appel a légalement justifiée sa décision dès lors que : "l'instruction 12-C-20-88 du 6 septembre 1988 publiée au Bulletin officiel des impôts vise les plans accordés au dirigeant par le comptable public, à l'exclusion des plans de continuation arrêtés par une décision juridictionnelle ; qu'en relevant à l'encontre de M. X... des manquements graves et répétés à ses obligations fiscales commises après adoption du plan de continuation de la société, au titre de l'exercice clos le 31 mars 1996"	sursis à statuer demande préjudicielle ; prescription
273	Cour de cassation Chambre commerciale	31-oct-06	non	nr 05-15.302 cour d'appel de Lyon (1re chambre civile) 24 février 2005 (Cassation)	sa	LJ date ?	TVA	pdg	nr	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors qu'elle "s'est bornée à relever que l'impossibilité pour l'administration fiscale de recouvrer les impositions et pénalités retenues résultait de l'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire, décidée un mois après la notification du redressement, et non de la résistance de la société ; [...] qu'en se déterminant ainsi, sans rechercher, d'un côté, si l'exécution par le dirigeant de ses obligations fiscales, dans les délais qui lui étaient impartis, n'aurait pas permis à l'administration de recouvrer les impôts qui étaient dus, de l'autre, si les manquements reprochés au dirigeant n'étaient pas à l'origine de l'impossibilité de recouvrer les impositions"	lien de causalité ; constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés
274	cass com	31-oct-06	non	04-15720 cour d'appel de Montpellier (5e chambre, section A) du 1 avril 2004	société	27/7/93 insuffisance d'actif le 7/4/95	nr	gérant	nr	"la cour d'appel a retenu que lorsque le juge judiciaire a ordonné un sursis à statuer sur la demande du dirigeant pour permettre à celui-ci de faire trancher une question préjudicielle tenant à l'exigibilité de l'impôt par le juge administratif, toutes les prescriptions ont été suspendues, et que cette suspension s'est poursuivie aussi longtemps que le juge de l'impôt n'a pas statué sur le principe de cette exigibilité, dès lors que tant l'instance administrative que l'arrêt du Conseil d'Etat sont opposables à M. X... et à la société, redevable de l'impôt à titre principal, qui bénéficie de plein droit de la suspension de l'exigibilité de l'impôt" ET "qu'en statuant ainsi, alors que la suspension de l'action ouverte à l'encontre du dirigeant sur le fondement de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales est sans effet sur la prescription de l'action en recouvrement à l'encontre de la société, la cour d'appel a violé le texte susvisé "	sursis à statuer demande préjudicielle ; prescription
275	cass com	14-nov-06	non	05-17620 cour d'appel de Chambéry (chambre commerciale) du 17 mai 2005	nr	nr	nr	les 2 dirigeants (couple)	nr	"le comptable de la direction générale des impôts de Chambéry a demandé qu'il lui soit donné acte de ce qu'il renonçait au bénéfice de l'arrêt attaqué ainsi que de la décision rendue en première instance "	néant
276	Cour de cassation Chambre commerciale	28-nov-06	non	nr 05-11.964 cour d'appel de Montpellier (5e chambre, section A) 13 décembre 2004 (Rejet)	sa	LJ 17 03 97	nc	pdg	nr	la cour d'appel a légalement justifiée sa décision dès lors que : "l'instruction 12-C-20-88 du 6 septembre 1988 publiée au Bulletin officiel des impôts vise les plans accordés au dirigeant par le comptable public, à l'exclusion des plans de continuation arrêtés par une décision juridictionnelle ; qu'en relevant à l'encontre de M. X... des manquements graves et répétés à ses obligations fiscales commises après adoption du plan de continuation de la société, au titre de l'exercice clos le 31 mars 1996"	indépendance des procédures ; droit du codébiteur solidaire
277	cass com	28-nov-06	non	05-12463 cour d'appel de Versailles (1re chambre, 1re section) du 2 décembre 2004	sa	nr	nr	pdg	nr	"résulte des dispositions de l'instruction 12-C-20-88 du 6 septembre 1988 publiée au bulletin officiel des impôts que lorsque le comptable du trésor consent à la société des délais de paiement, les poursuites contre le dirigeant social sont subordonnées à une information préalable de ce dernier par le comptable de ce que le défaut de paiement de l'arriéré ou des taxes courantes le conduira à mettre en oeuvre les dispositions des articles L. 266 et L. 267 du livre des procédures fiscales ; qu'après avoir relevé, par motifs propres et adoptés, que le receveur avait consenti un échéancier à la société pour l'apurement de sa dette fiscale, l'arrêt retient qu'il lui incombait, avant d'engager la responsabilité solidaire de M. X..., de l'informer que le défaut de paiement de l'arriéré ou des taxes courantes l'amènerait à mettre en oeuvre les dispositions de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales, de sorte qu'en s'abstenant de le faire, la responsabilité de ce dernier ne pouvait être engagée ; qu'en l'état de ces constatations et énonciations, la cour d'appel, qui n'avait pas à procéder aux recherches inopérantes visées au moyen, a légalement justifié sa décision ; que le moyen ne peut être accueilli "	droit du codébiteur solidaire ; diligence du comptable chargé du recouvrement
278	cass com	19-déc-06	non	05-17577 cour d'appel de Versailles (1re chambre, 1re section) du 12 mai 2005	sa	LJ 19/09/02	tva	pca	nr	"que M. X..., en qualité de dirigeant de la société, avait omis, à onze reprises, entre janvier 2001 et août 2002, d'effectuer les déclarations et les paiements en matière de TVA, ce qui lui avait permis de jouir d'une trésorerie artificielle grâce aux sommes collectées et non reversées, de retarder ainsi la date de cessation des paiements de la société et de laisser se constituer une dette fiscale dans des proportions telles qu'il était devenu impossible pour l'administration de la recouvrer, en dépit des diligences déployées ; qu'en l'état de ces constatations et énonciations, desquelles il résulte que la carence du dirigeant a rendu impossible le recouvrement de la dette fiscale par l'administration, la cour d'appel, qui n'avait pas à procéder à la recherche inopérante visée au moyen, a fait une exacte application du texte susvisé "	lien de causalité ; constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés
279	Cass.com.	06-févr-07	non	05-20244 cour d'appel de Reims (chambre civile, 1re section) du 26 juillet 2005	sarl	LJ 15/02/2000	TVA	gérant	nr	par l'administration fiscale, qui avait pour objet de rappeler à la société son engagement de payer une somme de 40 000 francs, et dont le respect conditionnait l'octroi de délai de paiement, ne pouvait s'analyser en un accord verbal d'échelonnement du montant total de la dette fiscale, soumis à l'application des dispositions de l'instruction 12-C-20-88 du 6 septembre 1988, de sorte qu'il était indifférent de rechercher si la société avait été destinataire du courrier du 5 mai 1998 avertissant M. X... des conséquences du non-respect d'un plan d'échelonnement des dettes fiscales ; qu'en l'état de ces constatations et énonciations, la cour d'appel a, sans dénaturer les termes du courrier du 7 mai 1998, légalement justifié sa décision	droit du codébiteur solidaire
280	cass com	20-mars-07	non	05-16966 cour d'appel d'Agen (1re chambre civile) du 17 mai 2005	eurl	nr	TVA	gérant	nr	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors que "l'arrêt retient que M. X... devait remettre une déclaration mensuelle des encaissements et acquitter le montant des taxes exigibles et qu'il était tenu de faire respecter les obligations fiscales pesant sur la société en sorte que la mise en cause de sa responsabilité solidaire sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du livre des procédures fiscales caractérisait suffisamment l'existence à son encontre d'une créance de nature personnelle paraissant fondée en son principe [motifs impropres à établir une apparence de créance à l'égard du dirigeant social à titre personnel dans les conditions exigées pour l'application des articles L. 266 et L. 267] "	constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés
281	cass com	20-mars-07	non	05-17284 cour d'appel de Grenoble (1re chambre civile) du 10 mai 2005	sarl	lj 29/3/96	taxe pro	gérant	nr	"le comptable public, qui accorde un plan de règlement à une société, ne peut poursuivre son dirigeant en paiement solidaire de la dette à défaut de respect du plan, que s'il l'a préalablement informé que dans une telle hypothèse il serait amené à engager sa responsabilité" cf l'article 9 de la loi du 17 juillet 1978 et l'instruction du 6 septembre 1988	droit du codébiteur solidaire ; diligence du comptable chargé du recouvrement
282	cass com	20-mars-07	non	05-20183 cour d'appel de Metz (1re chambre civile) du 9 septembre 2005	sa	rj 19/11/97 lj 7/10/98	TVA	pca	nr	"Attendu qu'en se déterminant ainsi, alors qu'elle constatait qu'il résultait tant de l'assignation initiale de l'administration fiscale, que de ses conclusions et des pièces justificatives de la créance, que la TVA afférente aux mois d'octobre et de novembre 1997, exigible postérieurement à l'ouverture de la procédure collective, n'était pas réclamée à M. X..., la cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision"	champ d'application : droits et pénalités (droits visés)
283	Cour de cassation Chambre commerciale	02-mai-07	non	N° 05-21.953 Cour d'appel d'Aix-en-Provence (1re chambre civile) 6 septembre 2005	SCI (à l'origine les associés étaient réunis au sein d'une société de droit)		IS (plus-value immobilière)	tous les associés		lien de causalité ; constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés	
284	Cass.com.	02-mai-07	non	06-14277 cour d'appel de Paris (8e chambre civile) du 16 février 2006	société	nr	nr	nr	nr	l'arrêt casse et annule une décision de la CA favorable au contribuable suite à sa demande auprès du juge à l'exécution aux fins d'obtenir l'annulation des atd initiés par l'administration suite à la décision du TGI favorable à l'administration : "qu'il résulte de ces textes [L. 281, R* 281-1 et R* 281-5 du LPF] que la demande préalable à l'administration doit être accompagnée de toutes les justifications utiles, sur lesquelles le juge se prononce exclusivement ; que le litige porté devant les juridictions judiciaires statuant en matière de recouvrement d'impôt est délimité par le contenu de cette réclamation préalable, de sorte qu'il n'est pas possible d'accueillir un moyen de droit nouveau ; Attendu que pour accueillir la demande de Mme X..., l'arrêt retient que l'article R* 281-5 du livre des procédures fiscales, d'interprétation stricte, dans la mesure où il est dérogatoire au droit commun, ne vise pas les moyens de droit nouveaux mais seulement les pièces justificatives ou les faits nouveaux, de sorte qu'est recevable la demande de nullité des avis à tiers détenteur pour défaut de mention du titre exécutoire ainsi que pour absence préalable de notification d'une mise en demeure et d'un avis de mise en recouvrement"	procédure ; constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés

285	Cour de cassation Chambre commerciale	30-mai-07	non	n° 05-16.944 cour d'appel de Versailles (1re chambre, 1re section) 21 avril 2005 (Cassation)	société	nc	TVA, TA et participation des employeurs à la formation professionnelle	dirigeant	un gérant est assigné sur le fondement de l'article L. 267 du LPF, il n'assure plus la gérance au moment des faits suite à la prise en location gérance du fdc exploité par la dite société par une autre société : néanmoins, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations dès lors que "qu'il résulte de l'instruction du 6 septembre 1988 que l'information que le comptable public est tenu de délivrer au dirigeant comprend l'obligation à la charge de ce dernier d'acquitter les taxes courantes et qu'elle constatait, par motifs propres et adoptés, que le comptable chargé du recouvrement n'avait pas satisfait à l'obligation d'information qui lui incombait, que la notification de redressement du 23 décembre 1998 était consécutive à une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er avril 1994 au 31 décembre 1997, au cours de laquelle les contrôleurs avaient relevé que la société CGD n'avait pas déclaré la totalité de la TVA exigible au titre des années 1995, 1996 et 1998 et que les déclarations de taxe d'apprentissage et de participation à la formation professionnelle continue n'avaient pas été déposées pour les années 1994 à 1997, ce dont il résultait qu'une partie des taxes courantes n'avaient pas été acquittées, peu important que ces défauts de paiement aient été révélés après la résiliation du plan"	procédure ; droit du codébiteur solidaire ; direction effective	
286	Cour de cassation Chambre commerciale	26-juin-07		Bulletin 2007, IV, N° 179 Cour d'appel de Paris 17 mars 2006 (Cassation)	sarl	nc	TVA	gérant	Justifie légalement sa décision l'arrêt qui, après avoir relevé que la procédure fondée sur les dispositions de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales était autonome au regard des poursuites pénales fondées sur la fraude fiscale, en a déduit que la décision de relaxe prise par la juridiction pénale en faveur du dirigeant social était sans portée sur le litige qui lui était soumis ; un dirigeant peut s'exonérer de sa responsabilité solidaire en se prévalant des manquements de son directeur administratif et financier auquel il a précisément délégué le pouvoir de s'assurer du respect des obligations fiscales de la société et de contrôler la tenue de la comptabilité ; que la délégation de pouvoirs peut être écrite ou verbale, partielle ou totale, qu'elle est obligatoirement confiée à un préposé, c'est-à-dire à un salarié qui est nécessairement sous l'autorité hiérarchique du dirigeant de droit et qui doit être pourvu de la compétence, de l'autorité et des moyens nécessaires pour veiller à l'observation des règlements : distinguer entre délégation de pouvoir et délégation de signature ; l'indépendance entre procédure civile et pénale (fraude fiscale) ; un dirigeant peut se voir relaxer au pénal au motif d'une délégation tandis que celle-ci ne sera pas retenue dans les mêmes termes au civil ; la cour d'appel a violé les textes susvisés dès lors qu'elle retient que "le recours contentieux relatif à l'assiette des montants de TVA litigieux engagé par M. Y... devant les juridictions administratives n'avait pas abouti" car "le litige était pendant devant la cour administrative d'appel"	indépendance des procédures ; direction effective ; sursis à statuer demande préjudicielle	
287	Cass.com.	10-juil-07	non	06-111-01 Cour d'appel de Chambéry (1re chambre civile) du 8 novembre 2005	société	lj 2/6/93	tva (vente d'immeubles)	gérant	nr	la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision dès lors "qu'après avoir constaté que M. X... avait dissimulé les ventes soumises à la TVA en établissant [...] trois déclarations de TVA portant la mention "néant", alors qu'il aurait dû déclarer la TVA de six ventes, sans rechercher, ainsi qu'elle y était invitée, si l'administration des impôts ayant été en mesure de connaître l'existence des ventes du 14 juin 1991 et du 16 octobre 1992 grâce aux extraits des actes de vente qui avaient été ensuite délivrés, le comptable poursuivant avait utilisé en vain tous les actes de poursuite à sa disposition pour obtenir en temps utile paiement des impositions par la société"	constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
288	Cour de cassation Chambre commerciale	03-juin-08		n° 07-13.690 Bulletin 2008, IV, N° 113 Cour d'appel de Paris 9 février 2007 (Rejet)	SRL		TVA (défaut de dépôt CA12)	le dirigeant		démonstration de la diligence du comptable	diligence du comptable chargé du recouvrement
289	Cour de cassation Chambre commerciale	03-juin-08	non	n° 07-19.093 Cour d'appel de Lyon 26 juin 2007 (Rejet)	société nr		TVA (omission de CA)	le dirigeant			constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
290	Cour de cassation Chambre commerciale	13-janv-09	non	n° 07-21.680 Cour d'appel de Montpellier 16 octobre 2007 (Cassation)	société	LJ date ?	?	gérants		l'action menée par l'administration sur le fondement de l'article L. 267 du LPF est indépendante de celle menée au pénal sur le fondement de l'article 1745 du CGI : "ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur"	indépendance des procédures
291	Cour de cassation Chambre commerciale	31-mars-09	non	n° 08-11.801 Cour d'appel de Rouen 6 décembre 2007 (Rejet)	sarl	nc	nc	gérant		la cour d'appel en a exactement déduit que la demande était recevable dès lors que "qu'après avoir constaté que la procédure avait été engagée, sur le fondement de l'article L. 266 du livre des procédures fiscales alors en vigueur, en vertu d'une autorisation spéciale du directeur des services fiscaux, et décidé à bon droit que le comptable était recevable, sans nouvelle décision, à interjeter appel du jugement ayant rejeté cette demande, l'arrêt retient que la demande formée en appel, si elle a un fondement juridique différent de celle formée en première instance, tend aux mêmes fins, et que le comptable des impôts a été autorisé à poursuivre la procédure sur ce nouveau fondement ", cas d'espèce relatif à l'application (et champ d'application) de l'article L. 267 du LPF par rapport à l'article L. 266 du LPF et qu'en conséquence les 2 textes participent à l'application d'un même régime juridique	champ d'application ; procédure
292	Cour de cassation Chambre commerciale	26-mai-09	non	n° 08-13.410 Cour d'appel d'Amiens 10 janvier 2008 (Rejet)	société	RJ 12 01 01 LJ 14 09 2001 insuffisance d'actif 16 07 04	TVA	dirigeant		la cour d'appel a légalement justifié sa décision dès lors que "l'arrêt relève que l'accord écrit du 11 février 2000, qui a été reçu par M. X... puisqu'il a commencé à l'exécuter, précise que l'inexécution des échéances entraînera la mise en oeuvre immédiate des mesures de poursuite prévues par les articles L. 266 et L. 267 du livre des procédures fiscales ; qu'en l'état de ces constatations, dont il résulte que M. X... avait été formellement informé lors de l'octroi du plan de ce qu'il pourrait être ultérieurement poursuivi à défaut de respect des délais"	droit du codébiteur solidaire ; diligence du comptable chargé du recouvrement
293	cass com	07-juil-09	non	08-178-12 Cour d'appel de Paris du 16 mai 2008	société	oui (date ?)	TVA	gérant	nr	"l'arrêt retient que la demande de sursis à statuer ne peut prospérer que dans la mesure où la réclamation contentieuse [...] présente un caractère sérieux" ET "l'arrêt retient, par motifs propres et adoptés, que le comptable de la société restait placé sous l'autorité directe de Mme X..., laquelle n'établissait aucune délégation de ses pouvoirs et en déduit que Mme X... avait conservé la qualité de dirigeante effective de la société ; qu'il relève encore les absences de déclaration et de paiement des impositions dues par la société ayant permis à cette dernière de se constituer artificiellement une trésorerie et énonce qu'il s'agissait d'observations graves et répétées des obligations dont Mme X... était responsable comme gérante ; qu'ainsi la cour d'appel a effectué la recherche prétendument omise "	sursis à statuer demande préjudicielle ; direction effective ; lien de causalité ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
294	cass com	29-sept-09	non	08-195-04 Cour d'appel de Rains du 9 juin 2008	eurl	oui (date ?)	tva	gérant	31.673,29 euros	"les difficultés financières rencontrées par une personne morale ne font pas obstacle à l'application, à l'encontre de son dirigeant, des dispositions de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales lorsque les conditions prévues par ce texte sont réunies [...] l'impôt [TVA] ainsi perçu par l'entreprise sur ses clients n'aurait pas dû servir de trésorerie, que les manquements à l'obligation de le reverser ont eu pour conséquence de laisser se constituer une dette fiscale excessive et d'accentuer considérablement le passif social"	lien de causalité
295	cass com	27-oct-09	non	08-211-27 Cour d'appel de Nancy du 23 juin 2008	société	rj 13/10/98 et LJ 13/6/2000	tva	dirigeant	162.267,27	"Attendu qu'en se déterminant ainsi, sans rechercher, comme elle était invitée à le faire, si l'action engagée contre M. X... en mai 2005 l'avait été dans le délai satisfaisant prévu par l'instruction 12 C 20 88 du 6 septembre 1988, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision"	diligence du comptable chargé du recouvrement
296	Cour de cassation Chambre commerciale	08-déc-09	non	n° 09-65.001 Cour d'appel d'Aix-en-Provence 30 septembre 2008 (Cassation partielle sans renvoi)	société	LJ 14 01 2000	tva			53 352, cassation partielle sur le seul point : l'arrêt ayant déclaré M. X... solidairement responsable des impositions dues par la société à hauteur de la somme de 53 352,44 euros, l'a condamné au paiement de celle-ci, outre les intérêts au taux légal à compter du 25 février 2002 ; Attendu qu'en statuant ainsi, alors que l'article L. 267 du livre des procédures fiscales ne vise que les impositions et les pénalités dues par la société, à l'exclusion des intérêts au taux légal, la cour d'appel a violé le texte susvisé	champ d'application
297	Cour de cassation Chambre commerciale	19-janv-10		n° 09-13.422 Bulletin 2010, IV, n° 13 Cour d'appel d'Amiens 5 février 2009 (Cassation)	société	?	?	?		L'article R. 267-1 du livre des procédures fiscales prévoit qu'en cas d'assignation prévue par le premier alinéa de l'article L. 267, le président du tribunal statue selon la procédure à jour fixe. Viole dès lors ces textes la cour d'appel qui déclare régulière l'assignation délivrée au dirigeant d'une société sur le fondement de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales selon la procédure ordinaire. voir aussi : l'article 15 de la loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 a créé un article R. 267-1 du Livre des procédures fiscales, qui énonce qu'« en cas d'assignation prévue par le premier alinéa de l'article L. 267, le président du tribunal statue selon la procédure à jour fixe	procédure
298	Cour de cassation Chambre commerciale	04-mai-10		n° 09-14.054 non mais : • Rép. com., Entreprises en difficulté (Droit fiscal), n° 93 • Rép. sociétés, Entreprises en difficulté (Droit fiscal), n° 93 Cour d'appel de Paris 13 février 2009 (Rejet)	société	nr	TVA et TVTS	PDG		il est intéressant de recenser les moyens avancés par le demandeur : lire attentivement. On souligne 1: "qu'il n'est donc pas nécessaire après la clôture de la procédure collective pour insuffisance d'actif d'obtenir du président du tribunal de commerce un titre exécutoire, dans la mesure où l'administration dispose de titres exécutoires en raison des AMR émis"; que 2: "les seules souscriptions successives de quatre déclarations de TVA par la société [...], sans paiement, pour un montant non négligeable, qui équivalent au détournement de sommes versées par des tiers et destinées au trésor public, sont suffisantes pour constituer des manquements graves et répétés aux obligations fiscales même si elles sont intervenues dans la période ayant immédiatement précédé le redressement judiciaire de la société"; que 3 : "la seule rétention de fonds dus au titre de la TVA (et qui n'ont pas été perçus pour régler d'autres impôts ou charges sociales) constitue une infraction grave, qui en l'espèce s'est répétée successivement à quatre reprises avant l'ouverture du règlement judiciaire, alors qu'il incombe au dirigeant, en application de l'article 287 du Code général des impôts, d'acquitter les taxes exigibles tous les mois"; qu'4 : "il est par ailleurs indifférent que le dirigeant n'ait pas fait l'objet de sanctions commerciales prévues dans le droit des procédures collectives (le mandataire judiciaire ayant confirmé le 28 février 2006 qu'aucune action en comblement de passif ni même en interdiction de gérer n'a été mise en oeuvre) dès lors qu'il est indéniable qu'il a fait obstacle au recouvrement	champ d'application ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; indépendance des procédures

299	cass com	14-sept-10	non	Cour d'appel de Douai du 16 mars 2009	sarl	nr	tva et is	gérant	209 628 euros	"c'est à bon droit que la cour d'appel a rejeté les prétentions de M. X... concernant la régularité de la procédure de redressement dès lors que ce dernier n'avait ni saisi les juridictions de l'ordre administratif compétentes pour apprécier l'existence et le montant de la dette fiscale, ni sollicité le sursis à statuer jusqu'à ce que le juge de l'impôt ait statué sur le bien fondé des impositions litigieuses" ET "la cour d'appel a pu déduire de ces constatations que les manquements graves et répétés aux obligations fiscales de la société, commis par ce dirigeant, ont rendu impossible le recouvrement des impositions et pénalités dues par celle-ci [parmi lesquelles : factures prétendument payées en espèces, licenciement fictif, paiement d'un salaire sans contrepartie, existence d'un fournisseur pourtant décédé, un autre fournisseur qui a démenti toute livraison à la société, changement de gérant de la société,	direction effective ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés ; sursis à statuer demande préjudicielle
			09-14898								
300	cass com	12-oct-10	non	Cour d'appel de Versailles du 10 septembre 2009	sarl	LJ 13/11/96	TVA	le gérant de droit + le gérant de fait	181 681,72 euros	"selon l'article 377 du code de procédure civile, l'instance est suspendue par la décision qui sursoit à statuer" ET "la vérification de comptabilité a démontré son caractère incomplet outre une minoration systématique pour la période du 1er avril 1994 au mois de novembre 1996 du chiffre d'affaire taxable au titre de la TVA, une importante partie des achats étant effectuée en espèces ainsi qu'une partie des salaires qui n'était pas déclarée, la quasi-totalité des recettes étant perçue en espèces et sans établissement de reçu ou justificatif ; qu'il retient que de tels manquements constituent une inobservation grave et répétée des obligations de la société et caractérisent des détournements de sommes directement perçues auprès des clients au titre de la TVA ; qu'il en déduit que les deux dirigeants ont ainsi laissé se constituer la dette fiscale de la société dans des conditions telles qu'il était devenu impossible pour l'administration de la recouvrer, ses diligences étant privées d'effet en raison de l'ouverture d'une procédure collective appelée à être clôturée pour insuffisance d'actif"	sursis à statuer demande préjudicielle ; constatations nécessaires par la cour d'appel des manquements graves et répétés
			09-71002								
301	cass com	23-nov-10	non	Cour d'appel de Douai du 14 septembre 2009						"dans son mémoire en défense du 19 mai 2010, le trésorier déclare renoncer au bénéfice tant de l'arrêt attaqué que du jugement du tribunal de grande instance de Boulogne-sur-Mer du 4 mai 1999, rectifié le 29 juin 1999 ; que le pourvoi est devenu sans objet"	procédure
			09-71226								
302	cass com	23-nov-10	non	Cour d'appel de Douai du 14 septembre 2009						"dans son mémoire en défense du 19 mai 2010, le trésorier déclare renoncer au bénéfice tant de l'arrêt attaqué que du jugement du tribunal de grande instance de Boulogne-sur-Mer du 4 mai 1999, rectifié le 29 juin 1999 ; que le pourvoi est devenu sans objet"	procédure
			09-71226								
303	cass com	27-avr-11	non	Cour d'appel de Nîmes du 26 janvier 2010	sa	lj 30/5/97	tva tvts taxe apprentissage et participation à la formation professionnelle	pdg	218.326,20 euros	"Attendu qu'en statuant ainsi sans rechercher, comme il lui était demandé, si, en ce qui concerne les déclarations de la taxe sur la valeur ajoutée des mois de mars, avril et mai 1997 ainsi que des taxes annexes en litige, M. X... était ou non dessaisi de ses fonctions de dirigeant en raison de la mise en liquidation judiciaire de la société ACE, la cour d'appel a violé le texte susvisé"	direction effective
			10-14689								
304	cass com	17-janv-12	non	Cour d'appel de Paris du 2 novembre 2010	société	lj 25/10/95	tva	gérant	nr	"Attendu que, pour accueillir la demande du comptable des impôts, sans surseoir à statuer ni renvoyer au juge de l'impôt la question préjudicielle que posait Mme X..., laquelle soutenait qu'à l'époque des faits, aucune disposition ne permettait de remettre légalement en cause la déduction de la TVA effectuée par la société Cavel en raison de sa prétendue participation à une chaîne frauduleuse, l'arrêt retient que la gérante n'a pas exercé de recours auprès de l'administration fiscale contre les trois propositions de rectification qui ont été notifiées à la société, qu'aucune juridiction de l'ordre administratif n'a été saisie, que ses réponses aux propositions de rectification établissent qu'elle ne conteste pas la réalité des factures des sociétés taxis mais soutient avoir ignoré le caractère frauduleux de celle-ci et que la créance fiscale a été déclarée à titre définitif au passif de la liquidation judiciaire de la société Cavel ; Attendu qu'en se déterminant ainsi, sans relever l'absence de caractère sérieux de l'exception d'irrégularité soulevée, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision"	sursis à statuer question préjudicielle
			11-10060								
305	cass com	09-oct-12	non	Cour d'appel de Nîmes, du 21 juin 2011	société	nr	is	représentant légal	415.283 euros	"l'arrêt rappelle que l'instruction du 6 septembre 1988 ne définit pas le délai satisfaisant pour engager l'action à l'égard des dirigeants ; qu'il constate que le délai de prescription, ouvert le 31 août 2002 par la mise en recouvrement, avait été suspendu par la contestation de la société jusqu'au rejet de celle-ci le 8 mars 2004 ; qu'il relève que, par courrier du 3 février 2006, le comptable avait mis en demeure la société de régler la somme due puis qu'il lui avait vainement délivré des commandements de payer les 26 juin 2006 et 27 mars 2009 ; que l'arrêt relève encore que l'action engagée le 13 septembre 2006 contre les demandeurs avait été déclarée irrecevable le 23 juin 2009 et qu'une nouvelle assignation leur avait été délivrée le 18 septembre 2009 ; que la cour d'appel a souverainement déduit de ces constatations que le comptable avait agi dans des délais satisfaisants et a ainsi légalement justifié sa décision" ET "qu'il résulte de l'article 654 du code de procédure civile, que la signification à une personne morale est faite à personne lorsque l'acte est délivré à son représentant légal ; qu'ayant constaté que le commandement de payer indiquait que la société était le débiteur et qu'il avait été signifié à M. X..., représentant légal de celle-ci, la cour d'appel a pu en déduire que la circonstance que l'huissier du Trésor avait, par erreur, coché la case « personne physique » au lieu de « personne morale », n'était pas de nature à entacher d'irrégularité cet acte ; Et attendu, d'autre part, qu'ayant constaté que le commandement de payer précisait la nature des impositions et des délais de recours y afférents, et relevé qu'il fournissait à la société les indications suffisantes pour exercer les voies de recours appropriées, la cour d'appel a pu en déduire que la circonstance que l'huissier du Trésor n'avait pas coché plus spécifiquement une case ne viciait pas l'acte"	diligence du comptable chargé du recouvrement ; prescription ; procédure (de recouvrement)
			11-24786								
306	cass com	19-mars-13	non	Cour d'appel de Riom, du 5 janvier 2012	sa	lj 24/05/2004	tva	dirigeant de fait + dirigeant de droit	1.293.947 euros	"statuant ainsi, sans caractériser en quoi Mme X..., qui faisait valoir qu'une ordonnance de non-lieu avait été rendue à son bénéfice par le juge d'instruction en raison de son absence de participation effective à la direction de la société FBL, avait exercé la direction effective de la société, la cour d'appel a privé sa décision de base légale" ET "l'arrêt retient encore que la mise en recouvrement des redressements le 23 février 2004 est intervenue moins de deux mois après leur acceptation et que l'administration a accompli ensuite les diligences qui s'imposaient, de sorte que l'administration fiscale a mis en oeuvre en temps utile les moyens dont elle disposait pour recouvrer les impositions éludées ; Attendu qu'en statuant ainsi, sans s'expliquer sur les circonstances invoquées par M. et Mme X..., qui faisaient valoir que pendant la gestion effective de la société par M. X..., soit jusqu'au 22 mars 2004, un seul avis de mise en recouvrement lui avait été notifié, le 26 février 2004, alors que le problème posé par les minorations de TVA était récurrent depuis les premiers contrôles effectués en 1996 puis en 2003, la cour d'appel a privé sa décision de base légale" ET "qu'en statuant ainsi, sans rechercher, comme elle y était invitée, s'il ne résultait pas des circonstances de la cause que l'irrecouvrabilité définitive de la dette fiscale ne découlait pas déjà du jugement de liquidation judiciaire du 24 mai 2004, la cour d'appel a privé sa décision de base légale"	direction effective ; diligence du comptable chargé du recouvrement ; constatations par la cour d'appel des manquements graves et répétés, lien de causalité
			12-14797								

n° arrêt par ordre chronologique	Juridiction	date	n° publiée au bulletin	Société, personne morale ou groupement	Impôts et/ou taxes visés	Dirigeant(s) poursuivis(s)	incrimination pénale (fraude, escroquerie...)	peine (et "a prononcé sur les demandes de l'administration des impôts, partie civile" ou "a prononcé sur les intérêts civils")	sens de la décision demandeur (c ou a) / décision favorable (c ou a)	conclusions exploitation de la décision (à la rédaction il faudra pour chaque thème opérer une distinction entre les décisions favorable au contribuable et celles favorables à l'administration)
183	Cour de cassation chambre criminelle	27-mars-63	Bulletin criminel n° 132	Décision attaquée UN ARRET DU 9 MARS 1962 DE LA COUR D'APPEL DE LYON	nr		INFRACTION AUX ARTICLES 1745 3E ET 1752 DU CODE GENERAL DES IMPOTS	CONDAMNE A 600 NF D'AMENDE ET A LA PUBLICATION ET A L'AFFICHAGE DUDIT ARRET	cassation partielle	L'AFFICHAGE DE LA CONDAMNATION, PREVU PAR L'ARTICLE 1749 DU CODE GENERAL DES IMPOTS DANS SA REDACTION POSTERIEURE A L'ORDONNANCE DU 29 DECEMBRE 1958, NE DOIT ETRE ORDONNE PAR LE JUGE REPRESSIF QUE SUR REQUETE DE L'ADMINISTRATION. CETTE REQUETE DOIT ETRE RENOUELEE EN CAUSE D'APPEL SI LE PREMIER JUGE N'A PAS ORDONNE LUI-MEME L'AFFICHAGE. DANS CE CAS, LA CASSATION EVENTUELLE DOIT ETRE PARTIELLE
101	Cour de cassation chambre criminelle	16-janv-64	Bulletin criminel n° 16	COUR D'APPEL DE TOULOUSE, EN DATE DU 18 DECEMBRE 1962		gérant de fait			cassation rejet	
35	Cour de cassation chambre criminelle	04-févr-65	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 36			comptable	COMPLICITÉ DE FRAUDE FISCALE	CONDAMNE A 1000 FRANCS D'AMENDE	cassation	"QUE, POUR QU'UN COMPTABLE AGREE PUISSE ETRE PENALEMENT RECHERCHE ET PUNI, SOIT A TITRE PRINCIPAL PAR APPLICATION DES ARTICLES 1745, 1748 DU CODE GENERAL DES IMPOTS, SOIT EN QUALITE DE COMPLICE DE FRAUDES FISCALES, EN VERTU DES ARTICLES 1835 ET 1836, IL EST NECESSAIRE QUE LE JUGÉ DU FOND PRECISE DANS LE PREMIER CAS LA VOLONTE DELICTUELLE, DANS LE SECOND CAS L'ASSISTANCE CONSCIENTE AUX FAITS DE LA FRAUDE, EN L'ABSENCE DESQUELLES CONSTATATIONS, SEULE UNE AMENDE FISCALE PEUT ETRE REQUISE SELON LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 1738, LEQUEL SANCTIONNE LE FAIT MATERIEL EN LUI-MEME, DE L'OMISSION OU DE L'INEXACTITUDE DES ECRITURES COMPTABLES ; QUE DES LORS, EN SE DETERMINANT PAR LE SEUL MOTIF CI-DESSUS REPRODUIT, LA COUR D'APPEL N'A PAS JUSTIFIE SA DECISION ;"
105	Cour de cassation chambre criminelle	16-mai-68	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 161	COUR D'APPEL DE POITIERS EN DATE DU 16 FEVRIER 1968			FRAUDES FISCALES ET COMPLICITÉ		cassation partielle	Les poursuites pénales instaurées sur les bases de l'article 1741 du Code général des impôts et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions sont par leur nature et leur objet différentes et indépendantes l'une de l'autre. Le juge répressif saisi d'une infraction prévue et réprimée par ledit article 1741 n'a donc pas à surseoir à statuer jusqu'à ce que la juridiction administrative ait rendu sa décision .
126	Cour de cassation chambre criminelle	19-mars-69	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 123	LA COUR D'APPEL DE RENNES, EN DATE DU 24 JUIN 1968	nr		COMPLICITÉ DE FRAUDES FISCALES	A UN AN D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS, 5000 FRANCS D'AMENDE, A ORDONNE DES MESURES DE PUBLICITE ET LA DECLARE SOLIDAIRE AVEC UN SIEUR Y... ET LA SOCIETE D'EQUIPEMENT ELECTROMECHANIQUE AU PAYEMENT DES IMPOTS FRAUDES ET DES PENALITES FISCALES ENCOUREES LA COUR	rejet	"QU'ELLE ETAIT AINSI EN DROIT DE REPENDRE DEVANT LA JURIDICTION DU SECOND DEGRE LES CONCLUSIONS PRISES DEVANT LES PREMIERS JUGES A SAVOIR QUE LA SOLIDARITE POUR LE PAYEMENT DES IMPOTS ELUDES ET DES PENALITES AFFERENTES DEVAIT ETRE ETENDUE A LA PERSONNE MORALE, EN L'ESPECE LA SOCIETE D'EQUIPEMENT ELECTROMECHANIQUE REPRESENTEE PAR Y... SON GERANT ET CE PAR APPLICATION DE L'ARTICLE 1745 DU CODE GENERAL DES IMPOTS, LEQUEL, APPLICABLE EN L'ESPECE ET DONT LES DISPOSITIONS SONT PLUS LARGES QUE CELLES DE L'ARTICLE 55 DU CODE PENAL INVOQUE AU MOYEN, DISPOSE QUE «TOUTS CEUX QUI ONT FAIT L'OBJET D'UNE CONDAMNATION DEFINITIVE, PRONONCEE PAR APPLICATION DES ARTICLES 1741, 1742 OU 1743 PEUVENT ETRE SOLIDAIREMENT TENUS AVEC LE REDEVABLE LEGAL DE L'IMPOT FRAUDE, AU PAYEMENT DE CET IMPOT AINSI QU'A CELUI DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES ; ATTENDU QU'EN FAISANT APPLICATION DE CE TEXTE ET EN PRONONCANT A L'ENCONTRE DE X... LA CONTRAINTE PAR CORPS, LA COUR D'APPEL A FAIT UNE EXACTE APPLICATION DES TEXTES VISES AU MOYEN" Payement de l'impôt fraudé et pénalités fiscales Aux termes de l'article 1745 du Code général des impôts, tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive prononcée par application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au payement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes. Ces dispositions ne sauraient être mises en opposition avec celles de l'article 55 du Code pénal, leur domaine d'application étant tout autre.
71	Cour de cassation chambre criminelle	10-janv-73	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 102 P. 240	Cour d'appel Aix-en-provence , du 29 octobre 1971	tva		POUR FRAUDES FISCALES ET DELIT DE PASSATION D'ECRITURES INEXACTES OU FICTIVES	CONDAMNE A DEUX MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS ET 2000 F D'AMENDE, A L'AFFICHAGE ET A LA PUBLICATION DE LA DECISION ET, SOLIDAIREMENT, AVEC Y... (LOUIS), AU PAYEMENT DES DROITS FRAUDES ET DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES	rejet	Se rend coupable de complicité de fraudes fiscales pour provocation avec abus d'autorité ou de pouvoir un entrepreneur de bâtiment qui a invité un fournisseur de main-d'oeuvre dont il était le principal, puis, l'unique client, à s'abstenir de reverser au Trésor public les sommes dont ce prestataire de services était redevable au titre de la T.V.A. en lui imposant des facturations anormalement basses, faisant de la minoration de ces factures la condition du maintien de ses commandes. Les dispositions de l'article 1745 du Code Général des Impôts ne contiennent aucune dérogation au principe général découlant de l'article 55 du Code pénal selon lequel il ne peut y avoir condamnation solidaire que pour un même délit ou des délits connexes. En conséquence, manque de base légale l'arrêt qui prononce, contre le complice de certains faits de fraudes fiscales, la solidarité prévue par l'article 1745 du Code Général des Impôts, non seulement à raison de ces faits mais aussi pour d'autres faits distincts de même nature commis par l'auteur principal, sans relever entre les diverses infractions un lien de connexité ou une entente qui aurait existé entre les participants (2). Précédents jurisprudentiels : (1) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1971-03-29 Bulletin Criminel 1971 N. 112 P. 282 (REJET) et les arrêts cités (2) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1959-02-11 Bulletin Criminel 1959 N. 102 P. 202 (CASSATION PARTIELLE) (2) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1961-11-23 Bulletin Criminel 1961 N. 482 P. 924 (REJET ET CASSATION) § (2) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1963-10-15 Bulletin Criminel 1963 N. 282 P. 594 (CASSATION PARTIELLE) (2) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1966-02-08 Bulletin Criminel 1966 N. 35 P. 70 (CASSATION PARTIELLE) § (2) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1968-04-01 Bulletin Criminel 1968 N. 117 P. 278 (CASSATION PARTIELLE) (2) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1970-04-16 Bulletin Criminel 1970 N. 135 P. 313 (REJET ET CASSATION) "ATTENDU QUE, REPONDANT AUX CONCLUSIONS PAR LESQUELLES X... SOUTENAIT QUE Y... AYANT TRAVAILLE POUR D'AUTRES CLIENTS QUE LUI-MEME, IL NE POUVAIT ETRE TENU DE PAYER SOLIDAIREMENT LES IMPOTS FRAUDES ET LES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES QUI CORRESPONDAIENT A DES ACTIVITES N'AYANT PAS CONCERNE LA SOCIETE X..., L'ARRET ATTAQUE ENONCE QUE LA SOLIDARITE, PAR APPLICATION DE L'ARTICLE 1745 DU CODE GENERAL DES IMPOTS, DOIT JOUER ENTRE LES COAUTEURS DE LA FRAUDE ET QUE X... EST TENU AVEC Y... POUR LA TOTALITE DES FRAUDES RELEVÉES, MEME SI, POUR UNE FAIBLE PARTIE D'ENTRE ELLES, ELLES N'ONT PAS ETE COMMISES A SON INSTIGATION ET A SON PROFIT ET SI ELLES NE SONT PAS DE CELLES DONT IL EST DECLARE COAUTEUR "
190	Cour de cassation chambre criminelle	28-févr-73	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 368 P. 902	Cour d'appel Aix-en-Provence , du 14 avril 1972			FRAUDES FISCALES ET OMISSIONS D'ECRITURES	CONDAMNE A TROIS MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS, A L'AFFICHAGE ET A LA PUBLICATION DE SA DECISION, L'A DECLARE TENU	rejet	"D'OU IL SUIIT QUE LE MOYEN NE SAURAIT ETRE ACCUEILLI "
116		18-oct-73	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 368 P. 902		nr		FRAUDES FISCALES ET OMISSIONS D'ECRITURES	CONDAMNE A TROIS MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS, A L'AFFICHAGE ET A LA PUBLICATION DE SA DECISION, L'A DECLARE TENU		"ATTENDU QUE, FAISANT APPLICATION AU PREVENU, A LA REQUETE DE L'ADMINISTRATION, DES DISPOSITIONS DES ARTICLES 1745 ET 1845 DU CODE GENERAL DES IMPOTS, LES JUGES DU FOND ONT DECLARE QUE X... SERA SOLIDAIREMENT TENU AVEC LA SOCIETE X... ET FILS, REDEVABLE LEGAL DES IMPOTS FRAUDES, DU PAYEMENT DE CES IMPOTS ET DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES ET ONT FIXE AU MINIMUM LA DUREE DE LA CONTRAINTE PAR CORPS POUR LE RECouvreMENT DES IMPOTS DIRECTS ELUDES AINSI QUE DES MAJORATIONS DE DROITS ET AMENDES FISCALES AYANT SANCTIONNEE ADMINISTRATIVEMENT LES DISSIMULATIONS COMMISES; ATTENDU QU'EN STATUANT AINSI PAR DES DISPOSITIONS QUI NE SONT AUCUNEMENT EN CONTRADICTION AVEC LEURS MOTIFS RAPPELES LORS DE L'EXAMEN DU PREMIER MOYEN, LES JUGES DU FOND, LOIN DE VIOLER LES TEXTES VISES AU PRESENT MOYEN, EN ONT FAIT AU CONTRAIRE, L'EXACTE APPLICATION; QU'IL N'APPARTIEND PAS EN

180	Cour de cassation chambre criminelle	27-févr-74	73-90753	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 85 P. 209	Cour d'appel Amiens (Chambre 4) , du 23 février 1973	FRAUDES FISCALES ET COMPLICITÉ	LES DEUX PREMIERS, A DES PEINES D'AMENDE. LE TROISIEME A SIX MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS ET 5000 FRANCS D'AMENDE, A ORDONNE LA PUBLICATION ET L'AFFICHAGE DE LA DECISION ET LES A CONDAMNES TOUS TROIS SOLIDAIREMENT	rejet	La poursuite pénale du chef de dissimulations frauduleuses de sommes sujettes à l'impôt et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions sont, par leur nature et leur objet, différentes et indépendantes l'une de l'autre. Est justifié l'arrêt dont les énonciations établissent que c'est indépendamment de la décision administrative de réhaussement d'office, et par une appréciation souveraine des seuls éléments de preuve qui ont été soumis aux débats contradictoires, que les juges du fond ont déclaré les prévenus coupables de soustraction frauduleuse au paiement de la T.V.A. (1). Précédents jurisprudentiels : (1) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1970-04-09 Bulletin Criminel 1970 N. 114 P. 262 (REJET) et les arrêts cités (1) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1970-06-04 Bulletin Criminel 1970 N. 186 P. 444 (REJET) (1) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1973-05-29 Bulletin Criminel 1973 N. 245 P. 584 (REJET)
115	Cour de cassation chambre criminelle	18-mars-75	74-92076	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 80 P. 226	Cour d'appel AIX-EN-PROVENCE (Chambre 5) , du 20 mai 1974	FRAUDES FISCALES	A ORDONNE LA SOLIDARITE ENTRE LES DEUX DEMANDEURS POUR LE PAIEMENT DES IMPOTS FRAUDES ET DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES	rejet	"> ALORS QUE, D'AUTRE PART, LES DEMANDEURS AYANT INSISTE DANS LES CONCLUSIONS, PAR EUX DEPOSEES, SUR LES CONSEQUENCES FAMILIALES QUE POURRAIT AVOIR LA MISE A EXECUTION DE LA CONTRAINTE PAR CORPS PAR L'ADMINISTRATION, LA COUR N'A PAS REPONDU A CES CONCLUSIONS «; ATTENDU QUE FAISANT DROIT AUX DEMANDES DE L'ADMINISTRATION, L'ARRET ATTAQUE A, EN APPLICATION DE L'ARTICLE 1745 DU CODE GENERAL DES IMPOTS, ORDONNE LA SOLIDARITE ENTRE LES EPOUX X... POUR LE PAIEMENT DES IMPOTS FRAUDES ET DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES EN SUITE DE LEUR CONdamnATION POUR FRAUDES FISCALES ET OMISSION D'ECRITURES PRONONCEE PAR JUGEMENT DEVENU DEFINITIF; ATTENDU QUE CETTE DECISION EST JUSTIFIEE; QU'EN EFFET, L'ARTICLE 1745 PRECITE DU CODE GENERAL DES IMPOTS PERMET AU JUGE CORRECTIONNEL D'ORDONNER CETTE SOLIDARITE CONTRE TOUS CEUX QUI ONT FAIT L'OBJET D'UNE CONdamnATION DEFINITIVE PRONONCEE EN APPLICATION DES ARTICLES 1741, 1742 OU 1743 DU MEME CODE; QUE TEL EST BIEN LE CAS EN L'ESPECE, LES EPOUX X... AYANT ETE ENSEMBLE RECONNUS COUPABLES DES MEMES FAITS DE SOUSTRACTION FRAUDULEUSE A L'ETABLISSEMENT ET AU PAIEMENT DE L'IMPOT ET DE TENUE IRRégULIERE DE COMPTABILITE QUI ONT ETE COMMIS DANS LA GESTION DE L'ENTREPRISE INSCRITE AU NOM DE LA FEMME X... REDEVABLE LEGAL DE L'IMPOT, MAIS EXPLOITEE EN FAIT PAR LES DEUX EPOUX; QUE, DES LORS, LE MOYEN, QUI CRITIQUE LA DECISION PAR DES MOTIFS INOPERANTS FONDES UNIQUEMENT SUR DES CONSIDERATIONS RELATIVES A L'OPPORTUNITE DE L'APPLICATION EVENTUELLE DE LA CONTRAINTE PAR CORPS, NE SAURAIT ETRE ACCUEILLI;" EN VERTU DE L'ARTICLE 1745 DU CODE GENERAL DES IMPOTS, IL APPARTIENT AU JUGE REPRESSIF D'APPRECIER SOUVERAINEMENT S'IL Y A LIEU D'ORDONNER LA SOLIDARITE, POUR LE PAYEMENT DE L'IMPOT FRAUDE ET DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES, ENTRE LE REDEVABLE LEGAL DE L'IMPOT ET DES PERSONNES QUI, AVEC CE DERNIER, ONT ETE EGALLEMENT CONDAMNEES PAR APPLICATION DES ARTICLES 1741, 1742 ET 1743 DU MEME CODE Précédents jurisprudentiels : (1) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1969-03-19 Bulletin Criminel 1969 N. 123 P. 303 (REJET)
149	Cour de cassation chambre criminelle	22-mai-75	74-92382	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 129 P. 354	Cour d'appel Bordeaux (Chambre des appels correctionnel s) , du 27 juin 1974	FRAUDES FISCALES	CONDAMNE A 3000 FRANCS D'AMENDE, A LA PUBLICATION ET A L'AFFICHAGE DE SA DECISION ET L'A DECLARE SOLIDAIREMENT RESPONSABLE AVEC LA SARL TRANSPORTS X... ET CIE POUR LE PAIEMENT DES IMPOTS FRAUDES ET DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES	rejet	"ATTENDU QUE POUR CONDAMNER X..., SOLIDAIREMENT AVEC LA SARL TRANSPORTS X..., AU PAIEMENT DES TAXES FRAUDEES ET DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES, L'ARRET ATTAQUE, REpondANT AUX CONCLUSIONS QUI SONT REPRISES AU MOYEN, ENONCE QUE LE PREvenu NE PEUT INVOQUER, DU FAIT DE SA POSITION PRETENDUE DE GERANT MINORITAIRE, LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 1724 TER DU CODE GENERAL DES IMPOTS AUX TERMES DUQUEL, LORSQUE LE RECOUVREMENT DES IMPOSITIONS ET DES PENALITES FISCALES VISEES PAR L'ARTICLE 1907 DU MEME CODE, DUES PAR UNE SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE, A ETE RENDU IMPOSSIBLE PAR DES MANOEUVRES FRAUDULEUSES OU L'INOBSERVATION REPETEE DES DIVERSES OBLIGATIONS FISCALES, SEUL LE GERANT MAJORITAIRE, AU SENS DES ARTICLES 62 ET 211, PEUT ETRE RENDU SOLIDAIREMENT RESPONSABLE AVEC LA SOCIETE DU PAIEMENT DESDITES IMPOSITIONS ET PENALITES; QU'EN EFFET, PRECISENT LES JUGES, CE TEXTE NE PREVOIT QU'UNE PROCEDURE CIVILE DE RECOUVREMENT ET QUE SEUL EST APPLICABLE EN L'ESPECE, L'ARTICLE 1745 DU CODE GENERAL DES IMPOTS SELON LEQUEL PEUVENT ETRE TENUS SOLIDAIREMENT AVEC LE REDEVABLE LEGAL DE L'IMPOT FRAUDE TOUS CEUX QUI ONT FAIT L'OBJET D'UNE CONdamnATION DEFINITIVE PRONONCEE EN VERTU DES ARTICLES 1741, 1742 OU 1743 DUDIT CODE; ATTENDU QU'EN L'ETAT DE CES ENONCIATIONS, LA COUR D'APPEL A JUSTIFIE SA DECISION"
70	Cour de cassation chambre criminelle	10-févr-76	75-91401	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 49 P. 117	Cour d'appel Pau (Chambre des appels correctionnel s) , du 29 avril 1975	FRAUDES FISCALES	CONDAMNE A 8 000 F D'AMENDE ET A L'AFFICHAGE ET A LA PUBLICATION DE LA DECISION	rejet	Le juge répressif qui constate qu'un prévenu s'est soustrait frauduleusement à l'établissement et au paiement de l'impôt en dissimulant volontairement des sommes sujettes à différents impôts ou taxes, n'a pas à opérer la ventilation de ces sommes selon les divers droits qui leur sont applicables. Ne saurait donc donner ouverture à cassation l'arrêt qui, par des motifs surabondants au plan de la poursuite pénale, devoir, répondant aux conclusions du prévenu, préciser que certaines sommes dissimulées avaient été perçues par lui pour le compte de la société qu'il gérait et non au titre d'une activité libérale personnelle. "ATTENDU QU'IL RESULTE DES ENONCIATIONS DE L'ARRET ATTAQUE ET DE CELLES DU JUGEMENT QU'IL A CONFIRME SUR LE PRINCIPE DE LA CULPABILITE, QUE X..., GERANT DE LA SARL « SOCABA », ENTREPRISE DE BATIMENT ET DE TRAVAUX PUBLICS, A, DE 1969 A 1971, DISSIMULE DANS LES DECLARATIONS FISCALES QU'IL A PRODUITES TANT AU TITRE DE LA TAXE A LA VALEUR AJOUTEE QU'AU TITRE DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES ET DE L'IMPOT SUR LE REVENU, DES RECETTES DONT LES MONTANTS ONT EXCEDE LES TOLERANCES LEGALES "
7	Cour de cassation chambre commerciale	22-mai-79	78-11782	Bulletin des arrêts Cour de Cassation Chambre commerciale N. 171	société	oui	rejet	"L'ouverture d'une information judiciaire pour fraude fiscale contre le gérant d'une société, assimilable à une demande au fond, traduit, par l'apparence de son existence, le bien-fondé en son principe de la création de l'administration des finances qui s'appuie sur l'article 1745 du Code général des impôts prévoyant, en cas de condamnation, la solidarité entre le redevable légal de l'impôt fraudé, les auteurs et les complices des infractions. Et l'inscription provisoire fondée sur l'urgence, d'une hypothèque judiciaire sur les biens du gérant est justifiée dès lors qu'ont été constatés le montant élevé de la créance fiscale et la solvabilité douteuse du débiteur." Précédents jurisprudentiels : CF. Cour de Cassation (Chambre civile 1) 1966-06-28 Bulletin 1966 I N. 392 p.302 (REJET)	
174	Cour de cassation chambre criminelle	25-juin-79	78-92720	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 223 P. 607	Cour d'appel Paris (Chambre 9) , du 31 mai 1978	soustraction à l'impôt, organisation insolvabilité	CONDAMNE A HUIT MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS	cassation partielle	Incompétence de la juridiction répressive. Il n'appartient pas au juge répressif de rétablir les valeurs permettant de déterminer l'assiette de l'impôt dont la fixation, ainsi que celle des majorations de droits et amendes fiscales encourues relève, en matière de contributions directes, de la seule compétence de l'administration sous le contrôle des juridictions administratives désignées par le Code général des impôts "ATTENDU QUE, STATUANT SUR L'ACTION DU TRESORIER PRINCIPAL DU 16E ARRONDISSEMENT DE PARIS, L'ARRET DISPOSE QUE " LA DAME A..., NEE Y..., SERA SOLIDAIREMENT TENUE AVEC X... ET DAME Z... AU PAIEMENT DE LA SOMME DE 250 000 FRANCS, MONTANT DE SA PARTICIPATION A LA FRAUDE DES IMPOTS ELUDES, AINSI QU'AUX PENALITES FISCALES AFFERENTES " ; MAIS ATTENDU QUE S'IL ETAIT LOISIBLE AUX JUGES DU FOND, EN CONSIDERATION DE LA PART QUE LA DAME A... AVAIT PRISE DANS LE DELIT, DE LIMITER A SON EGARD LA SOLIDARITE A UNE CERTAINE PROPORTION DU MONTANT DES IMPOTS ELUDES ET L'intention frauduleuse d'un assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée, qui bénéficie de l'imputation de taxes afférentes à des ventes demeurrées impayées, résulte de l'omission volontaire de satisfaire aux formalités exigées par les articles 272 du Code général des impôts et 48 de l'annexe IV de ce code. "QUE X..., EN SE CONTENTANT DE MAJORER FORFAITAIREMENT DANS CHACUNE DE SES DECLARATIONS LES MONTANTS DE TAXES RECUPERABLES SUR LES BIENS ET SERVICES ACQUIS LE MOIS PRECEDENT, COMMUNIQUEAIT AINSI AU SERVICE DES IMPOTS DES DOCUMENTS INEXACTS ; QUE SON INTENTION FRAUDULEUSE RESSORT DE SON ABSTENTION VOLONTAIRE DE FOURNIR LES ETATS QUI ONT POUR BUT DE PERMETTRE A L'ADMINISTRATION D'EXERCER SON CONTROLE SUR LA SINCERITE DES DECLARATIONS ; ATTENDU QUE PAR CES MOTIFS QUI SONT EXEMPTS DE TOUT GRIEF D'INSUFFISANCE ET DE CONTRADICTION ET QUI RELEVENT C'est à bon droit qu'un arrêt qui a, par application de l'article 1745 du Code général des impôts, décidé qu'un prévenu serait tenu solidairement avec la société dont il était le président du conseil d'administration au paiement des impôts et taxes fraudés, ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes, s'est abstenu de préciser le montant des sommes pour lesquelles jouerait cette solidarité. Il n'appartenait pas en effet au juge répressif de rétablir les valeurs permettant de déterminer l'assiette de l'impôt dont la fixation ainsi que celle des majorations de droits et pénalités fiscales encourues relève, en fonction des infractions retenues, de la seule compétence de l'administration sous le contrôle du juge de l'impôt (1). Précédents jurisprudentiels : (1) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1979-06-25 Bulletin Criminel 1979 N. 223 p.607 (CASSATION PARTIELLE) et les arrêts cités. "Attendu que c'est à bon droit que l'arrêt attaqué qui a, par application de l'article 1745 du Code général des impôts, décidé que X... serait tenu solidairement avec la société "Electro-Kicker" au paiement des impôts et taxes fraudés ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes, s'est abstenu de préciser le montant des sommes pour lesquelles jouerait cette solidarité, compte tenu de la relaxe intervenue en faveur du prévenu sur l'un des chefs de prévention ; Attendu qu'en effet, il n'appartenait pas au juge répressif de rétablir les valeurs permettant de déterminer l'assiette de l'impôt dont la fixation ainsi que celle des majorations de droits et pénalités fiscales encourues relève, en fonction des infractions retenues, de la seule compétence de l'administration sous le contrôle du juge de l'impôt : Que dès lors, le moyen ne peut être admis "
68	Cour de cassation chambre criminelle	10-déc-79	79-90796	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 352	Cour d'appel Paris (Chambre 12) , du 18 décembre 1978	DELIT DE FRAUDE FISCALE	L'A CONDAMNE A HUIT MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS	rejet	condamné le sieur Lucien X... à la peine de deux ans d'emprisonnement avec sursis et à celle de 30 000 F d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de l'arrêt et a déclaré que le sieur Lucien X... serait tenu solidairement avec la société Electro-Kicker redevable légal pour les impôts fraudés par elle, au paiement de ces impôts, ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes ;
187	Cour de cassation chambre criminelle	27-oct-80	79-94881	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 314	Cour d'appel Dijon (Chambre correctionnell e) , du 7 décembre 1979	... COMPLICE PAR AIDE ET ASSISTANCE DU DELIT DE FRAUDE FISCALE QUALITE DE COMPTABLE	CONDAMNE A LA PEINE DE DIX-HUIT MOIS D'EMPRISONNEMENT DONT DIX MOIS AVEC SURSIS	rejet	"ATTENDU QU'EN L'ETAT DE CES CONSTATATIONS SOUVERAINES, LA COUR D'APPEL A DONNE UNE BASE LEGALE A SA DECISION ; QU'EN EFFET, D'UNE PART, IL EST DE PRINCIPE QUE LE CARACTERE ILLEGAL D'UNE ACTIVITE NE SAURAIT AVOIR POUR EFFET DE SOUSTRAIRE SES AUTEURS A LA REGLEMENTATION FISCALE A LAQUELLE ELLE EST, PAR SA NATURE, ASSUJETTEE ; QUE, D'AUTRE PART, LES ARTICLES 59 ET 60 DU CODE PENAL, QUI PREVOIENT ET REPRIMENT LA COMPLICITÉ DES CRIMES ET DELITS, ONT UNE PORTEE GENERALE ET S'APPLIQUENT A TOUTES LES INFRACTIONS, LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 1742 DU CODE GENERAL DES IMPOTS QUI NE SE REFERENT QU'AUX DELITS PREVUS PAR L'ARTICLE 1741 DUDIT CODE N'EXCLUANT POINT L'APPLICATION DES ARTICLES DU CODE PENAL PRECITES ; QU'IL S'ENSUIT QUE LES MOYENS REUNIS NE SAURAIENT ETRE ACCUEILLIS "
165		24-nov-80	80-90469		Cour d'appel Paris (Chambre 9) , du 7 janvier 1980				

59	Cour de cassation chambre criminelle	08-06-80	79-94929	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 337	Cour d'appel Paris (Chambre 12), du 31 octobre 1979		DU DELIT DE FRAUDE FISCALE	nr	rejet	L'article 1745 du Code général des impôts doit être interprété en ce sens que l'administration ne peut exercer les droits découlant de la solidarité pour le recouvrement des impôts fraudés et des pénalités y afférentes que si cette solidarité, qu'il appartient uniquement au juge pénal d'ordonner, résulte d'une condamnation devenue définitive prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 dudit code (1). Précédents jurisprudentiels : (1) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1969-03-19 Bulletin Criminel 1969 N. 123 p. 303 (REJET). (1) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1975-03-19 Bulletin Criminel 1975 N. 80 p. 226 (REJET) et l'arrêt cité. (1) CF. CONSEIL D'ETAT 1974-02-01 Lebon p. 76. "ATTENDU QU'EN DECIDANT QUE X... SERAIT TENU SOLIDAIREMENT AVEC SES DEUX ASSOCIES AU PAIEMENT DES IMPOTS FRAUDES ET DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES, LA COUR D'APPEL A FAIT L'EXACTE APPLICATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 1745 DU CODE GENERAL DES IMPOTS."	
82	Cour de cassation chambre criminelle	11-mai-81	79-94093	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 150	Cour d'appel Amiens (Chambre 4), du 24 septembre 1979		FRAUDES FISCALES EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES ET POUR OMISSION D'ECRITURES	CONDAMNE A 3 MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS, 20 000 FRANCS D'AMENDE	rejet et cassation	"L'ordonnance de dessaisissement d'un juge d'instruction au profit d'un autre juge d'instruction appartenant à un tribunal différent doit être considérée comme une ordonnance statuant sur la compétence ; étant dès lors susceptible d'appel, notamment de la part de l'inculpé, en application de l'article 186 du Code de procédure pénale, elle doit lui être signifiée conformément aux dispositions de l'article 183 alinéa 3 du même code. Toutefois, cette signification n'est pas prescrite à peine de nullité de l'ordonnance elle-même et de la procédure subséquente par le texte de loi qui la prévoit. A moins qu'il n'ait été porté atteinte au droit de la défense, l'inobservation de cette formalité ne saurait entraîner d'autre effet que de reculer le point de départ du délai d'appel jusqu'au jour où la signification a été faite (1)." "Si, par application de l'article 567 du Code de procédure pénale, la partie civile ne peut se pourvoir que quant aux dispositions relatives à ses intérêts civils, cette restriction aux effets de son pourvoi n'a pas lieu lorsqu'il n'a été statué que sur la validité de la poursuite. En conséquence, dans ce cas, la juridiction de renvoi est tenue de statuer sur la prévention, tant au point de vue pénal que du point de vue civil." Précédents jurisprudentiels : (1) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1967-04-26 Bulletin Criminel 1967 N. 133 P. 309 (REJET). (1) (1) CF. Cour de Cassation (Chambre criminelle) 1968-05-09 Bulletin Criminel 1968 N. 149 p. 390 (REJET). (1)	
82	Cour de cassation chambre commerciale	11-mai-81	79-94093			oui	fraude		c/c	selon l'article 1745 du code général des impôts, tous ceux qui font l'objet d'une condamnation définitive pour fraude fiscale peuvent être solidairement tenus avec le redevable légal de l'impôt fraudé au paiement de cet impôt et des pénalités fiscales y afférentes et "MALGRE L'OUVERTURE CONTRE LEDIT RICHARD D'UNE INFORMATION JUDICIAIRE POUR FRAUDE FISCALE, EN SA QUALITE AFFIRMEE DE DIRIGEANT DE FAIT D'UNE SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE, LES PRETENTIONS DE L'ADMINISTRATION DES IMPOTS REPOSENT SUR DE SIMPLES HYPOTHESES ET QUE LA CREEANCE INVOQUEE EST PUREMENT ALEATOIRE" Précédents jurisprudentiels : CF. Cour de Cassation (Chambre commerciale) 1979-05-22 Bulletin 1979 IV N. 171 p.140 (REJET)	
3	Cour de cassation chambre criminelle	10-nov-81	80-13473		Cour d'appel Rennes (Chambre 1), du 26 mars 1980	non			nr	oui	
3	Cour de cassation chambre criminelle	10-nov-81	80-13473		Cour d'appel Rennes (Chambre 1), du 26 mars 1980	non		D'EMPRISONNEMENT DONT 30 MOIS AVEC SURSIS ET A 100000 F D'AMENDE 2/TROIS ANNEES D'EMPRISONNEMENT DONT 20 MOIS AVEC SURSIS ET A 30000 F D'AMENDE 3/ TROIS ANNEES	rejet	"MAIS ATTENDU QU'EN L'ETAT DE CES ENONCIATIONS QUI NE RELEVANT CONTRE MARCHANT AUCUN ACTE PERSONNEL DE DISSIMULATION DE SOMMES SUJETTES A L'IMPOT EN SA QUALITE DE PRESIDENT DE LA S A SEMORA DURANT LA SEULE PERIODE RETENUE PAR LA PREVENTION, MAIS QUI RETIENNENT DES FAITS POSTERIEURS AU 31 OCTOBRE 1971, COMMIS PENDANT L'EXERCICE D'AUTRES ATTRIBUTIONS ET QUI NE SONT PAS VISES PAR L'ORDONNANCE DE RENVOI, LA COUR D'APPEL A MECONNU LES PRINCIPES CI-DESSUS RAPPELES ET N'A PAS DONNE DE BASE LEGALE A SA DECISION "	
113	Cour de cassation chambre criminelle	18-janv-82	nr		Cour d'appel DOUAI, du 12 juin 1980	non	FRAUDE FISCALE ET COMPLICITE	A CONDAMNES Z... CLAUDE ET Z... COLETTE A 18 MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS, X... MAURICE A 3 MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS ET 3.000 FRANCS D'AMENDE, A DECLARE LES EPOUX Z... A... TENUS AVEC LA	cassation	"ATTENDU QUE CELLE-CI, POUR ECARTER L'EXCEPTION TIREE DE L'IRRECEVABILITE DE LA PLAINTTE DE L'ADMINISTRATION ET DES POURSUITES SUBSEQUENTES, ENONCE QU'AUX TERMES DE L'ARTICLE 385 DU CODE DE PROCEDURE PENALE, DE TELLES FORCLUSIONS DEVAIENT ETRE PRESENTEES AVANT TOUTE DEFENSE AU FOND ; QUE CONCU EN TERMES GENERAUX, L'ARTICLE 385 DU CODE DE PROCEDURE PENALE VISE SANS DISTINCTION TOUS LES ACTES AUXQUELS IL A ETE PROCEDURE ANTERIEUREMENT A LA CITATION ET NOTAMMENT CEUX DE L'ENQUETE PRELIMINAIRE ; MAIS ATTENDU QUE PAR CES MOTIFS, QUI NE SE PRONONCENT PAS SUR LE CARACTERE D'ORDRE PUBLIC REVETU A L'EGARD DE LA VALIDITE DES POURSUITES PAR L'AVIS DE LA COMMISSION PRECITE, NI SUR L'INTERPRETATION QU'IL Y AVAIT LIEU D'EN FAIRE A L'EGARD DES COAUTEURS OU COMPLICES EVENTUELS NON INCLUS EXPRESSEMENT DANS LEDIT AVIS, LA COUR D'APPEL N'A PAS MIS LA COUR DE CASSATION EN MESURE D'EXERCER SON CONTROLE SUR LA LEGALITE DE SA DECISION"	
120	Cour de cassation chambre criminelle	19-avr-82	nr		Cour d'appel Rennes, du 8 janvier 1981	non	FRAUDE FISCALE ET OMISSION DE PASSATION D'ECRITURES	TROIS MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS, ORDONNE DES MESURES DE PUBLICATION ET D'AFFICHAGE ET L'A DECLARE, SOLIDAIREMENT AVEC D'AUTRES PREVENUS MAIS A PROPORTION SEULEMENT DU DIZIEME, RESPONSABLE DU	cassation	"ATTENDU QUE SI, AUX TERMES DE L'ARTICLE 1745 DU CODE GENERAL DES IMPOTS, TOUS CEUX QUI ONT FAIT L'OBJET D'UNE CONDAMNATION DEFINITIVE PRONONCEE EN APPLICATION DES ARTICLES 1741, 1742 ET 1743 DUDIT CODE DOIVENT ETRE SOLIDAIREMENT TENUS AVEC LE REDEVABLE LEGAL DE L'IMPOT FRAUDE AU PAIEMENT DE CET IMPOT AINSI QU'A CELUI DES PENALITES Y AFFERENTES, CETTE MESURE NE PEUT AFFECTER LA SITUATION DU REDEVABLE LEGAL DE L'IMPOT FRAUDE, LEQUEL, PAR APPLICATION DES REGLES PROPRES AU DROIT FISCAL, DEMEURE TENU AU PAIEMENT TOTAL DES IMPOTS FRAUDES ET AUX PENALITES QUI SONT LA CONSEQUENCE DE CETTE FRAUDE" "CASSE ET ANNULE L'ARRET SUSVISE DE LA COUR D'APPEL DE PARIS, EN DATE DU 29 AVRIL 1981, MAIS SEULEMENT EN CELLES DE SES DISPOSITIONS PAR LESQUELLES IL A DECIDE QUE LA SOLIDARITE, EN CE QUI CONCERNE SERGE X..., SERAIT LIMITEE A 10 % DES IMPOTS FRAUDES ET DES PENALITES Y AFFERENTES, TOUTES AUTRES DISPOSITIONS DUDIT ARRET ETANT EXPRESSEMENT MAINTENUES, ET POUR QU'IL SOIT A NOUVEAU STATUE CONFORMEMENT A LA LOI, DANS LES LIMITES DE LA CASSATION AINSI PRONONCEE, RENVOIE LA CAUSE ET LES PARTIES DEVANT LA COUR D'APPEL DE VERSAILLES, A CE DESIGNEE PAR DELIBERATION SPECIALE PRISE EN CHAMBRE DU CONSEIL"	
163	Cour de cassation chambre criminelle	24-mai-82	nr		Cour d'appel Paris, du 29 avril 1981	non	FRAUDE FISCALE ET OMISSION DE PASSATION D'ECRITURES	CONDAMNEE A 4 MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS, 5.000 FRANCS D'AMENDE, A ORDONNE LA PUBLICATION ET L'AFFICHAGE DE LA DECISION	rejet	"ATTENDU QUE, POUR DECLARER DAME ZWOLINSKI B... A... DES DELITS AINSI SPECIFIES, COMMIS EN 1971, 1972 ET 1973, L'ARRET ATTAQUE ENONCE QUE LA PREVENUE, BIEN QUE PRETE-NOM, QUI FAISAIT PARVENIR A X..., DEPUIS MARSEILLE, DES CHEQUES SUR LE COMPTE DE LA SOCIETE SIGNES PAR ELLE. «N'IGNORAIT PAS LES RESPONSABILITES QU'ELLE ENDOSSAIT EN ACCEPTANT DE COUVRIR DE SON NOM LES GRAVES IRREGULARITES COMMISES DANS LA TENUE DE LA COMPTABILITE DE CETTE SOCIETE, LA DISSIMULATION SYSTEMATIQUE DES RECETTES ET LA PRATIQUE D'ACHATS SANS FACTURES» ; ATTENDU QU'EN L'ETAT DE CES CONSTATATIONS ET ENONCIATIONS, QUI RELEVANT LA REUNION DE TOUS LES ELEMENTS CONSTITUTIFS TANT MATERIELS QU'INTENTIONNELS DES INFRACTIONS AUX DISPOSITIONS DES ARTICLES 1741 ET 1743.1° DU CODE GENERAL DES IMPOTS, DONT DAME C... A ETE DECLAREE COUPABLE, C'EST PAR UNE APPRECIATION SOUVERAINE DE LA VALEUR DES ELEMENTS DE PREUVE SOUMIS AU DEBAT CONTRADICTOIRE, QUE LA COUR D'APPEL A, SANS ENCOURIR LES GRIEFS ALLEGUES AU MOYEN, DONNE UNE BASE LEGALE A SA DECISION"	
83	Cour de cassation chambre criminelle	11-oct-82	nr		Cour d'appel Paris, du 14 mars 1980	non	FRAUDES FISCALES ET OMISSION DE PASSATION D'ECRITURES	L'A CONDAMNEE A UN AN D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS, A LA PUBLICATION ET A L'AFFICHAGE DE L'ARRET, AU PAIEMENT DES IMPOTS FRAUDES ET DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES	cassation	L'ordonnance prise par un magistrat autorisant une visite domiciliaire pour la recherche et la constatation des infractions à la réglementation économique ou fiscale en vertu de l'article L. 41 du livre des procédures fiscales, n'est pas un acte d'instruction au sens de l'article 49 du Code de procédure pénale. Dès lors, n'est pas entaché de la nullité prévue par l'article 49 du Code de procédure pénale, le jugement d'une affaire où a participé un juge d'instruction qui n'a accompli au cours de la procédure aucun acte d'information et qui a seulement rendu une telle ordonnance. "ATTENDU QU'IL APPERT DE L'ARRET ATTAQUE ET DES ACTES DE LA PROCEDURE QUE DANS SES CONCLUSIONS D'APPEL, L'ADMINISTRATION DES IMPOTS, PARTIE CIVILE APPELANTE, A DEMANDE A LA COUR DE DIRE QU'IL N'Y A PAS LIEU A CONDAMNER X... JACQUELINE, VEUVE Y..., AU PAIEMENT DES IMPOTS FRAUDES ET DES PENALITES Y AFFERENTES MAIS DE PRECISER QUE LA CONTRAINTE PAR CORPS FIXEE AU MAXIMUM PAR LE TRIBUNAL SERA EXERCIEE, S'IL Y A LIEU, A L'ENCONTRE DE X... JACQUELINE POUR LE RECouvreMENT DES IMPOTS SUR LE REVENU FRAUDES ET CELUI DES MAJORATIONS ET AMENDES FISCALES AYANT SANCTIONNE ADMINISTRATIVEMENT LES FRAUDES COMMISES EN CE QUI CONCERNE CES IMPOTS ; MAIS ATTENDU QU'EN CONFIRMANT LE JUGEMENT ENTREPRIS SUR LA CONDAMNATION DE LA VEUVE Y... AU PAIEMENT DES IMPOTS ET TAXES FRAUDES ET DES PENALITES FISCALES AFFERENTES AU PROFIT DE LA DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, LA COUR D'APPEL A MECONNU LE PRINCIPES CI-DESSUS RAPPELES"	
117	Cour de cassation chambre criminelle	18-oct-82	81-93500	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N. 221	Cour d'appel Nancy (Chambre correctionnelle), du 30 juin 1981	non	FRAUDES FISCALES ET OMISSION DE PASSATION D'ECRITURES	L'A CONDAMNEE A UN AN D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS, A LA PUBLICATION ET A L'AFFICHAGE DE L'ARRET, AU PAIEMENT DES IMPOTS FRAUDES ET DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES	cassation	L'ordonnance prise par un magistrat autorisant une visite domiciliaire pour la recherche et la constatation des infractions à la réglementation économique ou fiscale en vertu de l'article L. 41 du livre des procédures fiscales, n'est pas un acte d'instruction au sens de l'article 49 du Code de procédure pénale. Dès lors, n'est pas entaché de la nullité prévue par l'article 49 du Code de procédure pénale, le jugement d'une affaire où a participé un juge d'instruction qui n'a accompli au cours de la procédure aucun acte d'information et qui a seulement rendu une telle ordonnance. "ATTENDU QU'IL APPERT DE L'ARRET ATTAQUE ET DES ACTES DE LA PROCEDURE QUE DANS SES CONCLUSIONS D'APPEL, L'ADMINISTRATION DES IMPOTS, PARTIE CIVILE APPELANTE, A DEMANDE A LA COUR DE DIRE QU'IL N'Y A PAS LIEU A CONDAMNER X... JACQUELINE, VEUVE Y..., AU PAIEMENT DES IMPOTS FRAUDES ET DES PENALITES Y AFFERENTES MAIS DE PRECISER QUE LA CONTRAINTE PAR CORPS FIXEE AU MAXIMUM PAR LE TRIBUNAL SERA EXERCIEE, S'IL Y A LIEU, A L'ENCONTRE DE X... JACQUELINE POUR LE RECouvreMENT DES IMPOTS SUR LE REVENU FRAUDES ET CELUI DES MAJORATIONS ET AMENDES FISCALES AYANT SANCTIONNE ADMINISTRATIVEMENT LES FRAUDES COMMISES EN CE QUI CONCERNE CES IMPOTS ; MAIS ATTENDU QU'EN CONFIRMANT LE JUGEMENT ENTREPRIS SUR LA CONDAMNATION DE LA VEUVE Y... AU PAIEMENT DES IMPOTS ET TAXES FRAUDES ET DES PENALITES FISCALES AFFERENTES AU PROFIT DE LA DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, LA COUR D'APPEL A MECONNU LE PRINCIPES CI-DESSUS RAPPELES"	

	Cour de cassation chambre criminelle	non							FRAUDE FISCALE	10 MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS ET 30000 F D'AMENDE A ORDONNE LA PUBLICATION ET L'AFFICHAGE DE SA DECISION	cassation	"LA PROCEDURE PENALE INTRODUITE SUR LE FONDEMENT DE L'ARTICLE 1741 DU CODE GENERAL DES IMPOTS ET LA PROCEDURE ADMINISTRATIVE TENDANT A LA DETERMINATION DE L'ASSIETTE DE L'IMPOT SONT, PAR LEUR NATURE ET PAR LEUR OBJET, DIFFERENTES ET INDEPENDANTES L'UNE DE L'AUTRE" QU'EN EFFET LES DEUX PROCEDURES ETANT DIFFERENTES ET INDEPENDANTES L'UNE DE L'AUTRE, LA DECISION DE LA JURIDICTION ADMINISTRATIVE NE SAURAIT AVOIR L'AUTORITE DE LA CHOSE JUGEE A L'EGARD DU JUGE REPRESSIF, LEQUEL, EN SE FONDANT SUR TOUS LES MOYENS DE PREUVE PROPRES A FORMER SA CONVICTION, EST SEULEMENT TENU DE RECHERCHER SI LE PREVENU S'EST SOUSTRAIT FRAUDULEUSEMENT A L'ETABLISSEMENT ET AU PAIEMENT DES IMPOTS ET A EMPLOYE L'ARTIFICE D'UNE PRETENDUE ASSOCIATION OU UTILISE LE PAREVENT D'UNE AUTRE SOCIETE POUR OMETTRE DE DECLARER DES REVENUS COMMERCIAUX IMPOSABLES ET NE PAS REGLER LE PAIEMENT DES IMPOTS LES GREVANT " LA FONDATION DE L'ASSOCIATION LE CLUB DES HELIONAUTES N'A ETE EN REALITE QU'UN STATAGEME JURIDIQUE PERMETTANT A SON PRESIDENT ET A SON TRESORIER, GRACE AU CONCOURS QUE LEUR APPORTAIENT LES GERANTES DE LA SOCIETE EN NOM COLLECTIF LA TOISON D'OR, EN L'ESPECE LEURS PROPRES EPOUSES, DE FAIRE ECHAPPER A TRAVERS L'ECRAN DE CETTE SOCIETE DE PERSONNES, LEUR ACTIVITE COMMUNE DU CARACTERE MANIFESTEMENT COMMERCIAL ET LUCRATIF, AU POIDS, D'UNE PART, DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES, D'AUTRE PART DE LA TVA " "ATTENDU QUE POUR METTRE HORS DE CAUSE X... JEAN-HENRI, TRESORIER DU CLUB DES HELIONAUTES ET LES DAMES D... ET X... COGERANTES DE LA SOCIETE EN NOM COLLECTIF LA TOISON D'OR, A... TOUS TROIS PAR LE TRIBUNAL CORRECTIONNEL DE DRAGUIGNAN COMME COMPLICES DU DELIT DE FRAUDE FISCALE IMPUTE A GEORGES D..., L'ARRET ATTAQUE ENONCE QUE DANS LE CAS OU LE DELIT DE L'ARTICLE 1741 DU CODE GENERAL DES IMPOTS RESULTE D'UNE ABSTENTION DE DECLARATION DANS LES DELAIS PRESCRITS, C'EST TOUJOURS LA PERSONNE QUI ETAIT TENUE DE PROCEDER A CES DECLARATIONS QUI PEUT SEULE ETRE POURSUIVIE ET Z..., POUR AJOUTER ENSUITE QUE LA COMPLICITÉ POURRAIT ETRE ETABLIE EN CAS DE PROVOCATION OU DE FOURNITURES D'INSTRUCTIONS MAIS QUE D'EVIDENCE AUCUN DE CES FAITS DE COMPLICITÉ N'A PU ETRE RETENU A LA CHARGE DES PREVENUS ; QUE PAR CES MOTIFS INSUFFISANTS ET CONTRADICTOIRES, LA COUR D'APPEL A MECONNU LES TEXTES SUSVISES "
24	Cour de cassation chambre criminelle	non	03-janv-83	nr	Cour d'appel d'Aix-en-Provence Chambre correctionnelle, du 8 décembre 1981	association	TVA et IS	président	FRAUDE FISCALE, OMISSION DE PASSATION D'ECRITURES, PASSATION D'ECRITURES FICTIVES	CONDAMNE A 1 AN D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS ET 20000 FRANCS D'AMENDE, A ORDONNE LA PUBLICATION DE LA DECISION	rejet	"ATTENDU QUE, POUR DECLARER FERNANDEZ Y... FRAUDULEUSE A L'ETABLISSEMENT ET AU PAIEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE ET DE L'IMPOT SUR LE REVENU, L'ARRET ENONCE QUE LE PREVENU, MALGRE PLUSIEURS MISES EN DEMEURES, A VOLONTAIREMENT OMIS DE FAIRE SES DECLARATIONS DANS LES DELAIS PRESCRITS, QU'IL A DISSIMULE DES SOMMES SUJETTES A L'IMPOT POUR DES MONTANTS EXCEDANT LES TOLERANCES LEGALES ET QU'IL A SCIEMMENT OMIS DE PASSER OU FAIRE PASSER DES ECRITURES AINSI QUE PASSE OU FAIT PASSER DES ECRITURES INEXACTES OU FICTIVES ; QUE, NOTAMMENT ET POUR MASQUER L'INSUFFISANTE COMPTABILISATION DES RECETTES, IL A FAIT ENREGISTRER DES APPORTS EN CAISSE FICTIFS ; QU'IL A SYSTEMATIQUEMENT PRATIQUE LE DEPOT TARDIF DES DECLARATIONS FISCALES ET ENTRETENU LA CONCLUSION DES TRESORIERES DES DIFFERENTES ENTREPRISES OUI DIRIGEAIT "
72	Cour de cassation chambre criminelle	non	10-janv-83	nr	Cour d'appel de Toulouse Chambre des appels correctionnels, du 19 novembre 1981	snc	tva ir	gérant	FRAUDE FISCALE, OMISSION D'ECRITURES	1 AN D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS ET 30000 F D'AMENDE ET A ORDONNE LA CONFUSION DES PEINES, FERNANDEZ Y... A 10000 F	rejet	"ATTENDU QU'EN L'ETAT DE CES CONSTATATIONS ET ENONCIATIONS QUI CARACTERISENT, A LA CHARGE DES DEUX PREVENUS, EN TOUS LEURS ELEMENTS CONSTITUTIFS ET NOTAMMENT L'ELEMENT INTENTIONNEL AU REGARD DE L'ARTICLE 2-1 DE LA LOI DU 29 DECEMBRE 1977, LES DELITS PREVUS PAR LES ARTICLES 1741 ET 1743-1" DU CODE GENERAL DES IMPOTS, LA COUR D'APPEL, QUI A REPONDU A TOUS LES CHEFS PEREMPTOIRES DES CONCLUSIONS DONT ELLE ETAIT SAISIE, A, SANS ENCOURIR LES GRIEFS ALLEGUES AU MOYEN, DONNE UNE BASE LEGALE A SA DECISION "
161	Cour de cassation chambre criminelle	non	24-janv-83	nr	Cour d'appel de Caen Chambre correctionnelle, du 19 novembre 1981		tva is ir		POUR FRAUDE FISCALE	5 000 F D'AMENDE, A DECLARE ETEINTE PAR EFFET DE LA PRESCRIPTION L'ACTION PUBLIQUE EN CE QUI CONCERNE LES FAITS ANTERIEURS AU 29 SEPTEMBRE 1977	cassation	"ALORS QUE LA COUR AURAIT DU PROBABLEMENT S'ASSURER QUE LES PRESCRIPTIONS DE L'ARTICLE 1649 SEPTIES DU CODE GENERAL DES IMPOTS AVAIENT BIEN ETE RESPECTEES SOUS PEINE DE NULLITE DE LA PROCEDURE PENALE, ENTACHANT AINSI L'ARRET ATTAQUE DE DEFAUT DE MOTIFS ET DE VIOLATION DE LA LOI " ;
171	Cour de cassation chambre criminelle	non	25-avr-83	nr	Bulletin Criminel Cour de Cassation Chambre criminelle N° 161, du 12 mai 1982	société en commandite		nr	FRAUDE FISCALE	SOLIDAIEMENT TENU AVEC LE REDEVABLE LEGAL DU PAIEMENT DES IMPOTS FRAUDE	rejet	ATTENDU QUE LE MOYEN MELANGE DE FAIT ET DE DROIT QUI, D'UNE PART, EST PRESENTE POUR LA PREMIERE FOIS DEVANT LA COUR DE CASSATION ET, D'AUTRE PART, SE FONDE SUR UNE IRREGULARITE DE LA PROCEDURE QUI N'A PAS ETE INVOQUEE AVANT TOUTE DEFENSE AU SECOND EST, AUX TERMES DE L'ARTICLE 388 DU CODE DE PROCEDURE PENALE, IRRECEVABLE SUR LE
204	Cour de cassation chambre criminelle	non	30-mai-83	82-92268	Cour d'appel Paris (Chambre 9), du 12 mai 1982				FRAUDE FISCALE ET OMISSION DE PASSATION D'ECRITURES	CONDAMNES CHACUN D'EUX A LA PEINE DE 4 MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS, A ORDONNE LA PUBLICATION ET L'AFFICHAGE DE LA DECISION	rejet	"ATTENDU QU'EN L'ETAT DE CES CONSTATATIONS ET ENONCIATIONS QUI CARACTERISENT A LA CHARGE DE CE DERNIER PREVENU LA REUNION DE TOUS LES ELEMENTS MATERIELS ET INTENTIONNELS DES INFRACTIONS AUX DISPOSITIONS DES ARTICLES 1741 ET 1743 DU CODE GENERAL DES IMPOTS, LA COUR D'APPEL, CONTRAIREMENT A CE QUI EST ALLEGUE AU MOYEN, A, PAR DES MOTIFS EXEMPTS D'INSUFFISANCE ET DE CONTRADICTION, DONNE UNE BASE LEGALE A SA DECISION ;"
134	Cour de cassation chambre criminelle	non	20-juin-83	nr	Cour d'appel de Caen Chambre correctionnelle, du 29 octobre 1982			gérant de droit et gérant de fait (convivence)	FRAUDE FISCALE ET OMISSION VOLONTAIRE DE PASSATION D'ECRITURES	L'A CONDAMNE A 4 MOIS D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS, A DES MESURES DE PUBLICATION ET D'AFFICHAGE L'A DECLARE	rejet	"ATTENDU QU'EN DECIDANT QUE Y... SERAIT SOLIDAIEMENT TENU, AVEC LA SOCIETE ANONYME LADY L REDEVABLE LEGALE DES IMPOTS FRAUDES, AU PAIEMENT DE CES IMPOTS ET DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES, LA COUR D'APPEL, QUI S'EST BORNEE A FAIRE A L'ESPECE L'APPLICATION DE L'ARTICLE 1745 DU CODE GENERAL DES IMPOTS, DEMANDEE PAR LA PARTIE CIVILE, A PU STATUER COMME ELLE L'A FAIT, LA DETERMINATION DU REDEVABLE LEGAL DE L'IMPOT INCOMBANT D'AILLEURS AUX SEULES INSTANCES ADMINISTRATIVES "
28	Cour de cassation chambre commerciale	non	03-nov-83	nr	Bulletin 1984 IV N° 139	Cour d'appel de Paris Chambre 9, du 20 octobre 1982	société sans personnalité morale car jamais inscrite au rcs		FRAUDE FISCALE ET OMISSION VOLONTAIRE DE PASSATION D'ECRITURES	UN AN D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS ET 30 000 FRANCS D'AMENDE AINSI QU'AU PAIEMENT DES IMPOTS FRAUDES ET DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES, EN ORDONNANT LA PUBLICATION DE LA DECISION ET EN EXCLUANT L'AFFICHAGE	cassation	si une plainte avec constitution de partie civile, a été déposée pour fraude fiscale contre le redevable il n'est pas établi que celui-ci ait été inculpé et que, jusqu'à ce que la juridiction pénale se soit prononcée sur sa culpabilité, il n'est pas tenu des impôts objets du redressement fiscal opéré de sorte que la créance alléguée par l'administration n'est pas fondée en son principe, alors que l'ouverture de l'information judiciaire en cause, suivie d'une constitution de partie civile, assimilable à une demande au fond, traduisait, par l'apparence de sa réalité, le bien fondé en son principe de la créance de l'administration Et Précédents jurisprudentiels : A rapprocher : Cour de cassation, chambre commerciale, 1981-11-10, Bulletin 1981 IV n. 389 p. 308 (Cassation)
8	Cour de cassation chambre criminelle	non	26-avr-84	83-10965	Cour d'appel de Douai chambre civile 3, du 17 décembre 1982				FRAUDE FISCALE	UN AN D'EMPRISONNEMENT AVEC SURSIS ET 30 000 FRANCS D'AMENDE AINSI QU'AU PAIEMENT DES IMPOTS FRAUDES ET DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTES, EN ORDONNANT LA PUBLICATION DE LA DECISION ET EN EXCLUANT L'AFFICHAGE	rejet	"AUX MOTIFS QUE M. X... S'EST ABSTENU DE SOUSCRIRE LES DECLARATIONS AUXQUELLES IL ETAIT TENU ET A MINORE LES MONTANTS DES SOMMES SUJETTES A L'IMPOT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES, INVOQUANT NOTAMMENT LE FAIT QU'IL ESTIMAIT QU'EN RAISON DES VERIFICATIONS ANTERIEURES A L'ANNEE 1972, IL SE SENTAIT « HARCELE » PAR L'ADMINISTRATION DES IMPOTS, EXPLICATION PAR ELLE-MEME DENUÉE DE TOUTE PERTINENCE" A peine de forclusion une exception de nullité, qui est tirée de la violation de l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales prescrivant que l'avis de vérification doit mentionner que le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix, doit être présentée avant toute défense au fond, conformément aux dispositions de l'article 385 du code de procédure pénale. Sous réserve de l'avis à donner au contribuable pour l'informer qu'il a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix, les autres obligations ou formalités prévues par les articles L. 47 à L. 52 du Livre des procédures fiscales ne concernent que la procédure administrative de vérification de la situation fiscale ou de la comptabilité d'un contribuable. Le contrôle de leur méconnaissance éventuelle ressortit au seul juge de l'impôt et ne saurait relever de la juridiction répressive. A RAPPROCHER : (1) Cour de Cassation, chambre criminelle, 1980-05-12, Bulletin criminel 1980 n° 142 p. 343. (1) Cour de Cassation, chambre criminelle, 1980-12-08, Bulletin criminel 1980 n° 336 p. 865. (1) Cour de Cassation, chambre criminelle, 1982-06-28, Bulletin criminel 1982 n° 176 p. 486
16	Cour de cassation chambre criminelle	non	01-oct-84	83-94693	Cour d'appel de Paris chambre 9, du 24 octobre 1983	société			FRAUDE FISCALE, OMISSION DE PASSATION D'ECRITURES	DECLARE SOLIDAIEMENT TENU, AVEC LE REDEVABLE LEGAL DES IMPOTS FRAUDES, AU PAIEMENT DE CES IMPOTS AINSI QU'A CELUI DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTE	rejet	La solidarité instituée par l'article 1745 du Code général des impôts qui permet aux juges du fond de déclarer un prévenu définitivement condamné pour les délits prévus par les articles 1741, 1742 et 1743 du Code général des impôts, solidairement tenu avec le redevable légal des impôts fraudés au paiement de ceux-ci ainsi qu'au règlement des pénalités fiscales y afférentes, ne peut être remise en cause par un appel du prévenu limité aux seuls intérêts civils. Les circonstances atténuantes prévues par les articles 7 et 9 de la loi du 29 décembre 1977 ne concernent que les infractions à la législation sur les contributions indirectes et non l'ensemble des infractions à la législation fiscale. "ATTENDU QU'EN L'ETAT DE CES ENONCIATIONS ET ABSTRACTION FAITE DES MOTIFS SURABONDANTS, LA COUR D'APPEL, LOIN DE VIOLER LES TEXTES VISES AUX MOYENS, EN A FAIT, AU CONTRAIRE, L'EXACTE APPLICATION ; QU'EN EFFET LA SOLIDARITE INSTITUTE PAR L'ARTICLE 1745 DU CODE GENERAL DES IMPOTS CONSTITUE UNE SANCTION DE NATURE PENALE QUI NE SAURAIT ETRE REMISE EN CAUSE PAR UN APPEL LIMITE AUX SEULS INTERETS CIVILS ; QUE PAR AILLEURS LES ARTICLES 7 ET 9 DE LA LOI DU 29 DECEMBRE 1977 INVOQUES AU MOYEN NE CONCERNENT QUE LES SAURAIENT ETRE ACCUEILLIS "
86	Cour de cassation chambre criminelle	non	12-nov-84	83-92805	Cour d'appel de Paris chambre 9, du 8 juin 1983				FRAUDE FISCALE, OMISSION DE PASSATION D'ECRITURES	DECLARE SOLIDAIEMENT TENU, AVEC LE REDEVABLE LEGAL DES IMPOTS FRAUDES, AU PAIEMENT DE CES IMPOTS AINSI QU'A CELUI DES PENALITES FISCALES Y AFFERENTE	rejet	La solidarité instituée par l'article 1745 du Code général des impôts qui permet aux juges du fond de déclarer un prévenu définitivement condamné pour les délits prévus par les articles 1741, 1742 et 1743 du Code général des impôts, solidairement tenu avec le redevable légal des impôts fraudés au paiement de ceux-ci ainsi qu'au règlement des pénalités fiscales y afférentes, ne peut être remise en cause par un appel du prévenu limité aux seuls intérêts civils. Les circonstances atténuantes prévues par les articles 7 et 9 de la loi du 29 décembre 1977 ne concernent que les infractions à la législation sur les contributions indirectes et non l'ensemble des infractions à la législation fiscale. "ATTENDU QU'EN L'ETAT DE CES ENONCIATIONS ET ABSTRACTION FAITE DES MOTIFS SURABONDANTS, LA COUR D'APPEL, LOIN DE VIOLER LES TEXTES VISES AUX MOYENS, EN A FAIT, AU CONTRAIRE, L'EXACTE APPLICATION ; QU'EN EFFET LA SOLIDARITE INSTITUTE PAR L'ARTICLE 1745 DU CODE GENERAL DES IMPOTS CONSTITUE UNE SANCTION DE NATURE PENALE QUI NE SAURAIT ETRE REMISE EN CAUSE PAR UN APPEL LIMITE AUX SEULS INTERETS CIVILS ; QUE PAR AILLEURS LES ARTICLES 7 ET 9 DE LA LOI DU 29 DECEMBRE 1977 INVOQUES AU MOYEN NE CONCERNENT QUE LES SAURAIENT ETRE ACCUEILLIS "

	Cour de cassation chambre commerciale	Bulletin 1985 IV N° 111 p. 95			rejet	Différence avec l'article 74 de la loi du 18 janvier 1980 et avec l'article 1745 du Code général des impôts. L'article 1724 ter du Code général des impôts (devenu l'article L. 266 du Livre des Procédures fiscales) qui prévoit en cas d'observation répétée d'obligations fiscales le recouvrement des impositions et pénalités dues par une société contre le gérant majoritaire à un champ d'application distinct d'une part de celui de l'article 74 de la loi de finances du 18 janvier 1980 qui prévoit la condamnation aux dettes fiscales de tous les dirigeants sociaux en cas d'observation grave et répétée des textes fiscaux, d'autre part de celui de l'article 1745 du Code général des impôts prévoyant le paiement solidaire avec le redevable légal de l'impôt fraudé des personnes condamnées pour fraude fiscale. "LE GERANT DE SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE RECONNU COUPABLE DE FRAUDE FISCALE ET ENCOURANT, A CE TITRE, UNE CONDAMNATION AU PAIEMENT SOLIDAIRE DE L'IMPOT SUR LE FONDEMENT DE L'ARTICLE 1745 DU CODE GENERAL DES IMPOTS NE SAURAIT BENEFICIER D'UN TRAITEMENT PLUS FAVORABLE QUE LE GERANT DE SOCIETE A RESPONSABILITE LIMITEE COUPABLE DE SIMPLES INOBSERVATIONS NON FRAUDULEUSES DE SES OBLIGATIONS FISCALES, ET, QU'EN DECIDANT A L'INVERSE, QUE L'ARTICLE 1724 TER DU CODE GENERAL DES IMPOTS NE PERMETTAIT PAS AU JUGE D'ARBITRER LE QUANTUM DE LA CONDAMNATION SOLIDAIRE, LA COUR D'APPEL A MECONNU CETTE DISPOSITION ; MAIS ATTENDU QUE LA COUR D'APPEL A RETENU A BON DROIT QUE LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 1724 TER DU CODE GENERAL DES IMPOTS AVAIENT UN CHAMP D'APPLICATION DISTINCT DE CEUX DES DISPOSITIONS TANT DE L'ARTICLE 74 DE LA LOI DU 18 JANVIER 1980, QUE DE L'ARTICLE 1745 DU CODE GENERAL DES IMPOTS ; QUE LE MOYEN N'EST DONC FONDE EN AUCUNE DE SES BRANCHES ; PAR CES MOTIFS : REJETTE LE POURVOI"				
9			26-mars-85	83-13303	Cour d'appel de Paris chambre 2 A , du 15 juin 1983					
	Cour de cassation chambre criminelle	Bulletin criminel 1986 N° 281 p. 714			fraudes fiscales et passation d'écritures comptables irrégulières	condamnés l'un et l'autre à 1 an d'emprisonnement avec sursis et 20 000 francs d'amende, a décidé des mesures de publication et d'affichage de la décision	rejet	"Attendu qu'en rejetant l'exception de chose jugée, abstraction faite de motifs inopérants tels que reproduits au moyen, la Cour d'appel a cependant fait une exacte application des principes qui régissent la matière ; Qu'en effet, l'action diligentée par le comptable du Trésor devant le président du Tribunal de grande instance sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales contre les gérants majoritaires d'une SARL ou les dirigeants de droit ou de fait de toute société n'a ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur que celle mise en action devant la juridiction pénale sur le fondement des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts par le directeur des services fiscaux compétent, puisque la première action civile nécessite la démonstration de manoeuvres frauduleuses et de l'observation répétée des obligations fiscales imposées à la personne morale contribuable ayant rendu impossible le recouvrement des impôts par elle dus, tandis que la seconde action diligentée devant les juridictions pénales qui peut concerner toutes sortes d'impôts, directs ou indirects, impose la condamnation préalable des dirigeants de droit ou de fait de la personne morale en cause, voire de leurs complices, pour les délits visés aux articles 1741 et 1743 du Code général des impôts " Fait une exacte application des principes qui régissent les règles de l'autorité de la chose jugée au civil, la Cour d'appel qui, saisie par l'administration ds Impôts d'une demande tendant à l'application, contre les prévenus condamnés, des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts, a rejeté l'exception de chose jugée soulevée par l'un d'eux, dirigeant de fait de la société ayant éludé les impôts dus, exception tirée d'une décision définitive du président du Tribunal de grande instance, lequel, sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales, avait dit que ce dirigeant ne pouvait être solidairement tenu des impôts réclamés à la personne morale, la preuve de sa gestion de fait n'étant pas rapportée, pas plus que l'impossibilité du recouvrement des impositions dues par la société. En effet l'action diligentée par le comptable du Trésor devant le président du Tribunal de grande instance sur le fondement des articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales contre les gérants majoritaires d'une SARL, ou les dirigeants de droit ou de fait de toute société n'a ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur que celle mise en action devant la juridiction pénale sur le fondement des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts par le directeur des services fiscaux compétents.		
88			13-oct-86	86-90179	Cour d'appel de Paris , du 16 décembre 1985	tva				
	Cour de cassation chambre criminelle	Bulletin criminel 1986 N° 352 p. 921			complicité de fraudes fiscales	condamné à 10 mois d'emprisonnement avec sursis, et 5 000 francs d'amende, et qui, à la demande de l'administration des Impôts, partie civile, a dit qu'il serait solidairement tenu avec Y... Michel, auteur des délits de fraudes fiscales, au paiement, au titre de l'exercice 1976, des impôts et taxes éludés par ce dernie	rejet	" Si regrettable que soit au regard des prescriptions de l'article 485 du Code de procédure pénale, l'omission par les juges de viser dans le dispositif de l'arrêt les textes répressifs et fiscaux appliqués au condamné, cet oubli ne saurait, au sens de l'article 802 du Code de procédure pénale, donner lieu à cassation dès lors qu'au vu des précisions de l'ordonnance de renvoi, du jugement correctionnel et des conclusions de la partie civile, aucune incertitude n'existe quant aux textes dont il a été fait application au prévenu pour les infractions retenues contre lui et pour les peines, sanctions et pénalités qui lui ont été infligées (1). 2° Justifie sa décision, au regard des éléments matériels et intentionnel de l'infraction, l'arrêt qui pour dire un banquier coupable de complicité de fraude fiscale énonce que ce dernier, sollicité par un client de son agence, lequel voulait dissimuler une partie de ses recettes au fisc, lui a, en parfaite connaissance de cause, conseillé l'ouverture dans la même agence d'un compte dit " de passage ", ce qui lui a permis de disposer d'une trésorerie occulte, la mauvaise foi du complice résultant de ce qu'il n'avait pas remis audit client, parallèlement à l'ouverture de ce second compte, de chèque lui permettant de modifier le montant de son actif par voie de retraits à son nom ou d'effets émis à l'ordre de tiers. 3° Le point de départ de la prescription spéciale en matière de fraude fiscale prévue par l'article 1741 du Code général des impôts se situe au moment où le contribuable est tenu de déclarer les sommes assujetties à l'impôt et non à celui où les manoeuvres préparatoires à la dissimulation ont été accomplies, avec ou sans le concours d'un complice. Dès lors, tant que l'auteur principal de la fraude fiscale peut être puni, ses complices qui empruntent sa criminalité peuvent l'être, et ce, d'autant plus en l'espèce que la complicité poursuivie visait l'article 1741 du Code général des impôts et non celle de l'article 1743 du même code, infraction soumise aux règles ordinaires de la prescription de l'action publique (2). Précédents jurisprudentiels : (1) A RAPPROCHER : Cour de Cassation, chambre criminelle, 1974-01-05, bulletin criminel 1974 N° 3 p. 5 (Rejet), (2) A RAPPROCHER : Cour de Cassation, chambre criminelle, 1976-11-03, bulletin criminel 1976 N° 309 p. 791 (Rejet), Cour de Cassation, chambre criminelle, 1979-03-19, bulletin criminel 1979 N° 110 p. 312 (Cassation).		
166			24-nov-86	85-94140	Cour d'appel de Douai , du 10 juillet 1985	tva				
	Cour de cassation chambre criminelle	Bulletin criminel 1986 N° 382 p. 998			fraude fiscale, omission d'écritures et passation d'écritures inexactes et complicité de ces délits	six mois d'emprisonnement avec sursis et 5 000 francs d'amende, ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	En vertu de l'article 1745 du Code général des impôts, il appartient au juge répressif d'apprécier souverainement s'il y a lieu d'ordonner la solidarité, pour le paiement de l'impôt fraudé et des pénalités fiscales y afférentes, entre le redevable légal de l'impôt et les personnes qui ont été condamnées, comme auteur ou comme complice, par application des articles 1741, 1742 et 1743 du même Code A RAPPROCHER : Cour de Cassation, chambre criminelle, 1975-03-18, bulletin criminel 1975 N° 80 p. 226 (Rejet) "Attendu, d'une part, que pour confirmer les dispositions du jugement relatives à l'action fiscale et à la contrainte par corps, la Cour d'appel énonce que Y... ayant bien commis les faits de complicité de fraude fiscale retenus par les premiers juges, la gravité de ceux-ci, compte tenu de la profession de l'intéressé au moment de leur commission et du profit qu'il en a indirectement retiré, justifie qu'il soit fait application à son endroit de la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts ; Attendu, d'autre part, que les dispositions du jugement que la Cour d'appel a confirmées ne déclarent Y... solidairement tenu au paiement des impôts et des taxes éludés, ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes, que pour les fraudes fiscales commises dans le cadre des sociétés SESI, SDI, Barneaud, Sorges et Sicab, et au titre desquelles sa complicité a été retenue ; Attendu qu'en cet état, et alors que les juges apprécient souverainement s'il y a lieu d'ordonner la solidarité, la Cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, donné une base légale à sa décision ;"		
147			22-déc-86	85-91140	Cour d'appel de Lyon , du 24 janvier 1985	is				
	Cour de cassation chambre criminelle	Bulletin criminel 1987 N° 2 p. 2			délit assimilé à la banqueroute simple, abus de biens sociaux, infractions aux règles de la facturation, fraude fiscale et omission de passation d'écritures comptables, infractions à la législation sur les bons de remis dans des opérations portant sur les animaux de boucherie et de charcuterie	condamnés : X... à 30 mois d'emprisonnement dont 21 mois avec sursis, Y... à 20 mois d'emprisonnement dont 18 mois et 15 jours avec sursis, a déclaré X... solidairement tenu avec le redevable légal des impôts et taxes fraudées, au paiement desdits impôts et taxes ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes, a ordonné des mesures de publication et d'affichage	cassation	1° Le rapport adressé par l'administration des Impôts au Parquet conformément aux dispositions de l'article 40 du Code de procédure pénale, pour porter à sa connaissance des faits constitutifs notamment d'infraction à la législation économique, ne saurait constituer la plainte préalable aux poursuites engagées en vertu des articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, laquelle aux termes de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales doit être déposée par l'Administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales. 2° Il résulte des dispositions de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales que la saisine de la commission des infractions fiscales n'est nullement prévue en cas d'infraction en matière de contributions indirectes. 3° Les juges disposent d'un pouvoir souverain de calculer, dans les limites de la demande de l'Administration, le montant des droits éludés d'après les circonstances et faits de la cause soumis aux débats contradictoires 4° Les dispositions de l'article L. 236 du Livre des procédures fiscales, particulières aux contributions indirectes, ne s'appliquent pas lorsque la personne objet de la citation se trouve en état d'arrestation pour autre cause. 5° Sont interruptifs de prescription, comme constituant des actes d'instruction au sens des articles 7 et 8 du Code de procédure pénale, les procès-verbaux régulièrement dressés par les agents de la Direction générale de la concurrence et de la consommation, légalement habilités à constater les infractions à la législation économique en vertu de l'article 52 modifié de l'ordonnance n° 45-1483 du 30 juin 1945, texte alors applicable. La validité de ces actes de constatation a été confirmée par l'article 59, dernier alinéa, de l'ordonnance du 1er décembre 1986. 6° Les actes interruptifs de la prescription de l'action publique étendent leurs effets à l'action fiscale, lorsqu'ils visent des faits constituant à la fois des infractions de droit commun et des infractions fiscales 7° Si l'exception de prescription, qui est d'ordre public, peut être invoquée pour la première fois devant la Cour de Cassation, c'est à la condition que cette dernière trouve dans les constatations des juges du fond, les éléments nécessaires pour en apprécier le bien-fondé 8° Il résulte des dispositions combinées des articles L. 240 et L. 272 du Livre des procédures fiscales et 749 du Code de procédure pénale qu'en matière de législation sur les contributions indirectes et lorsque l'administration des Impôts en fait la demande, il y a toujours lieu à application de la contrainte par corps pour le recouvrement des amendes, confiscations et pénalités fiscales encourues et prononcées, sauf lorsque les infractions sanctionnées ne concernent que les fraudes fiscales portant sur l'établissement total ou partiel de droits indirects ou de la TVA dus par un contribuable, telles que visées et réprimées par l'article 1741 du Code général des impôts. L'article 76 de la loi n° 85-1407 du 30 décembre 1985 n'a apporté à ce principe aucune modification. 11° Une loi nouvelle qui abroge une incrimination, s'applique aux faits commis avant son entrée en vigueur et non encore définitivement jugés. Tel est le cas de la tenue d'une comptabilité irrégulière ou incomplète, constitutive du délit assimilé à la banqueroute simple au sens de l'article 131-5° de la loi du 13 juillet 1967, texte abrogé à compter du 1er janvier 1986 par l'article 238 de la loi du 25 janvier 1985, relative au redressement et à la liquidation judiciaire des entreprises. La condamnation prononcée de ce chef et non encore définitive au 1er janvier 1986, comme faisant l'objet d'un pourvoi en cassation, doit être annulée d'office et sans renvoi, le cas échéant par voie de simple retranchement, lorsque la peine est justifiée par les autres délits dont le prévenu a été à bon droit déclaré coupable. Précédents jurisprudentiels : (3°) CONFER : Cour de Cassation, chambre criminelle, 1976-06-28, bulletin criminel 1976 N° 232 p. 608 (Rejet), (5°) CONFER : Cour de Cassation, chambre criminelle, 1979-03-19, bulletin criminel 1979 N° 111 p. 314 (Rejet), (6°) CONFER : Cour de Cassation, chambre criminelle, 1976-04-13, bulletin criminel 1976 N° 158 p. 392 (Rejet), Cour de Cassation, chambre criminelle, 1977-10-03, bulletin criminel 1977 N° 280 p. 703 (Rejet et cassation partielle), (7°) CONFER : Cour de Cassation, chambre criminelle, 1984-11-05, bulletin criminel 1984 N° 332 p. 879 (Rejet), Cour de Cassation, chambre criminelle, 1984-12-20, bulletin criminel 1984 N° 412 p. 1105 (Rejet).		
50			06-janv-87	85-90631	Cour d'appel de Nîmes , du 30 novembre 1984	société tva dirigeants de droit				

	Cour de cassation chambre criminelle	19-janv-87	86-90195	non	Cour d'appel de Versailles , du 28 novembre 1985		cassation	"Mais attendu que si cette décision, malgré ses motifs erronés, n'était pas finalement criticable en ce qu'elle jugeait ne pas devoir assortir de la contrainte par corps les pénalités fiscales afférentes à la fraude sur la TVA, il n'en demeure pas moins qu'en refusant de faire ainsi globalement droit à la demande de la partie civile qui incluait aussi le recouvrement des amendes, confiscations et pénalités fiscales encourues à l'occasion de la fraude à l'impôt direct sur les sociétés l'arrêt attaqué a fait une inexacte application de la loi et encourt de ce chef la cassation "		
122						tva is				
22	Cour de cassation chambre criminelle	02-mars-87	85-93947	Bulletin criminel 1987 N° 101 p. 278	Cour d'appel de Nancy , du 26 juin 1985	société	complicité de fraude fiscale	condamné à 3 mois d'emprisonnement avec sursis et 3 000 francs d'amende et Jean-Claude X... pour complicité de ces délits à 18 mois d'emprisonnement avec sursis et 40 000 francs	cassation partielle	1° Constitue le délit de fraude fiscale, prévu par l'article 1741 du Code général des impôts, le fait par le contribuable de s'abstenir de porter à la connaissance de l'Administration un élément utile à l'établissement de l'impôt ; tel est le cas de la distribution occulte de sommes à des tiers dont l'identité n'est pas révélée, opération correspondant à un transfert de bénéfices qui auraient dû apparaître à l'actif des destinataires clandestins de ces fonds. 2° Les juges du fond apprécient souverainement l'opportunité de prononcer la solidarité prévue à l'article 1745 du Code général des impôts entre les personnes condamnées définitivement en application des articles 1741, 1742 ou 1743 dudit Code et le redevable légal de l'impôt fraudé, pour le paiement de cet impôt ainsi que pour celui des pénalités fiscales y afférente. 3° Un dirigeant social ne peut être déclaré coupable de soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement des impôts dûs par la société que pour les sommes à déclarer au titre de la taxe sur la valeur ajoutée de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu pendant la période de son mandat. 4°
	Cour de cassation chambre criminelle	23-mars-87	86-90441	non	Cour d'appel de Lyon , du 18 décembre 1985		fraudes fiscales et d'omission de passation d'écritures comptables	"condamnés chacun à 8 mois d'emprisonnement avec sursis et 12.000 francs d'amende, a ordonné des mesures de publication et d'affichage de la décision et qui, à la demande de l'administration des	rejet	"Attendu, d'une part, qu'en prononçant ainsi sur la solidarité, seule remise en cause par le moyen proposé, la Cour d'appel, sans outrepasser les demandes de la partie civile, a fait de la sanction facultative complémentaire prévue par l'article 1745 du Code général des impôts l'application discrétionnaire que la loi abandonne aux juges du fond ; que, d'autre part, pour prononcer cette sanction, les juges n'ont point fait application de l'article 1850 du Code général des impôts cité au moyen, lequel devenu l'article L.274 du Livre des procédures fiscales, est étranger au problème de droit soumis et aux juges du fond et à la Chambre Criminelle"
158						tva				
48	Cour de cassation chambre criminelle	06-avr-87	85-96581	Bulletin criminel 1987 N° 157 p. 425	Cour d'appel de Douai , du 20 novembre 1985		fraudes fiscales et passation d'écritures comptables irrégulières	condamnée à 3 mois d'emprisonnement avec sursis et 5 000 francs d'amende, a décidé des mesures de publication et d'affichage de la décision	rejet	"Que, selon elle, les agissements de l'intéressée qui avaient provoqué la mise en règlement judiciaire de la société qu'elle dirigeait avaient été volontaires et avaient été source pour la prévenue d'un bénéfice personnel ; Attendu qu'en prononçant ainsi la cour d'appel qui n'avait pas à renvoyer le prononcé de la solidarité jusqu'à ce que la déclaration de culpabilité soit devenue définitive, ni à motiver davantage la sanction que l'article 1745 du Code général des impôts laissait à son appréciation souveraine, dès lors qu'elle spécifiait que la prévenue qu'elle condamnait avait la direction de la société anonyme au sein de laquelle les fraudes fiscales avaient été perpétrées et que celles-ci avaient été l'oeuvre du dirigeant de la personne morale redevable légale des impôts et taxes éludés, a justifié sa décision sans encourir les griefs des moyens"
74	Cour de cassation chambre criminelle	10-juin-87	86-94488	Bulletin criminel 1987 N° 239 p. 653	Cour d'appel de Rennes , du 23 mai 1986		fraudes fiscales et passation d'écritures comptables irrégulières	condamné à 6 mois d'emprisonnement avec sursis et à 30 000 francs d'amende, a ordonné des mesures de publicité et d'affichage de la décision	rejet	"Attendu qu'en prononçant ainsi, alors qu'en cas de condamnation pour fraude fiscale la sanction complémentaire édictée par l'article 1745 du Code général des impôts demeure facultative et que les juges peuvent la prononcer ou s'abstenir, sans motiver leur décision, l'arrêt attaqué, contrairement au grief du moyen, a fait des dispositions du texte de loi susvisé l'exacte application" En vertu de l'article 1745 du Code général des impôts, il appartient au juge répressif, dont la décision n'a pas à être spécialement motivée sur ce point, d'apprécier souverainement s'il y a lieu d'ordonner la solidarité pour le paiement de l'impôt fraudé et des pénalités fiscales y afférentes, entre le redevable légal de l'impôt et celui qui a été condamné par application des articles 1741 et 1743 du même Code. Précédents jurisprudentiels : CONFER : (1°). Chambre criminelle, 1975-03-18 Bulletin criminel 1975, n° 80, p. 226 (rejet) ; Chambre criminelle, 1975-05-22 Bulletin criminel 1975, n° 129, p. 354 (rejet).
198	Cour de cassation chambre criminelle	23-juin-87	84-94871	Bulletin criminel 1987 N° 269 p. 732	Cour d'appel de Metz , du 19 septembre 1984		fraude fiscale en matière de TVA	condamnés chacun à 6 mois d'emprisonnement avec sursis et les a déclarés solidairement tenus avec le redevable légal de l'impôt fraudé au paiement de cet impôt et des amendes fiscales y afférentes ;	rejet	"Attendu que s'il est vrai qu'en application de l'alinéa 3 de l'article 1926 du Code général des impôts, en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, les amendes encourues sont abandonnées à l'encontre du redevable déclaré en règlement judiciaire ou en liquidation des biens, c'est à bon droit que l'arrêt attaqué a, sur la demande de l'administration fiscale, partie civile, condamné solidairement les demandeurs au paiement non seulement des impôts fraudés mais aussi des pénalités et amendes fiscales y afférentes ; qu'en effet le juge répressif n'a pas à rétablir les valeurs permettant de déterminer l'assiette de l'impôt dont la fixation, ainsi que celle des majorations de droit et amendes fiscales encourues, relève, en matière de contributions directes, comme en l'espèce, de la seule compétence de l'Administration sous le contrôle des juridictions administratives ;
169	Cour de cassation chambre criminelle	24-sept-87	86-95480	non	Cour d'appel d'Angers , du 18 septembre 1986		complicité de fraude fiscale et complicité de passation d'écritures comptables inexactes	condamné à 30 000 francs d'amende, a ordonné des mesures d'affichage et de publication de la décision, et qui, à la requête de l'administration des	rejet	Donc il est au le moyen ne sa première branche doit être rejeté ;
21	Cour de cassation chambre criminelle	02-mai-88	87-84059	non	Cour d'appel de Pau , du 10 juin 1987	société	fraudes fiscales et tenue irrégulière de la comptabilité	condamné à 18 mois d'emprisonnement avec sursis et 6 000 francs d'amende, a ordonné des mesures de publication et d'affichage de la décision [...] dit qu'il sera solidairement tenu au paiement des impôts et taxes fraudés par la société dont il était le dirigeant	rejet	"Attendu qu'en appliquant au complice des délits visés aux articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, les sanctions discrétionnaires prévues par l'article 1745 du même Code, et en disant que Y... et les cogérants de la SARL "X... à votre service", personne morale redevable des impôts sur la TVA avaient été éludés, seraient tenus solidairement au paiement de ceux-ci comme au règlement des amendes et pénalités fiscales y afférentes, ce qu'avait sollicité, en première instance, l'administration des Impôts, partie civile intervenante, la Cour d'appel, bien qu'elle eût constaté qu'à sa barre ladite partie civile régulièrement citée n'était pas représentée et qu'à son égard l'arrêt à intervenir devrait être prononcé par défaut, a justifié sa décision ; Qu'en effet, d'une part, il ne saurait se déduire du défaut de la partie civile intimée devant la Cour d'appel une présomption de désistement de cette partie ; Que, d'autre part, les juges du second degré, saisis des intérêts civils par l'appel du prévenu, ont tenu compte de toutes les demandes de la partie civile telles qu'elles avaient été présentées devant les premiers juges ; Que dès lors, qu'il ne souscrivait pas les déclarations de chiffre d'affaires, les autres étant tardives et minorées ; «qu'il inscrivait sur des comptes personnels et ne comptabilisait pas des recettes de la société qui étaient utilisées à des fins personnelles, que les mises en demeure reçues et les antécédents fiscaux du prévenu établissent que ses omissions ou dissimulations ont été volontaires " Attendu que contrairement à ce qu'allègue le demandeur au pourvoi, la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts, sanction complémentaire facultative, n'a pas à être spécialement motivée ; qu'elle n'exige pas, non plus, pour être prononcée, qu'interviennent deux décisions judiciaires distinctes et successives, seule l'exécution de ladite sanction nécessitant que le prévenu soit définitivement condamné pour l'un des délits prévus par les articles 1741, 1742 ou 1743 du Code général des impôts ; Que, par suite, le moyen ne peut être accueilli ; Et attendu que l'arrêt est régulier en la forme ; REJETTE le pourvoi" sur la direction de fait : "il a été le gérant de fait de cette personne morale, puisqu'il est intervenu dans les décisions majeures de la société pour la gestion du personnel et les problèmes financiers, a utilisé ses propres comptes bancaires pour encaisser les fonds de l'entreprise et s'est comporté à l'égard des services fiscaux comme l'interlocuteur privilégié qui connaissait parfaitement la situation des finances sociales"
182	Cour de cassation chambre criminelle	27-juin-88	87-85256	non	Cour d'appel de Paris , du 4 mars 1987		fraude fiscale et omission de passation d'écritures en comptabilité	condamné à 12 mois d'emprisonnement avec sursis et 30 000 francs d'amende, a décidé des mesures de publication de la décision	rejet	"Attendu qu'en l'état des motifs de l'arrêt attaqué et de ceux non contraires du jugement qu'il a explicitement adoptés, la Cour de Cassation est en mesure de s'assurer que, contrairement au grief du moyen, la cour d'appel a caractérisé l'élément intentionnel des délits prévus et punis par les articles 1741 et 1743 du Code général des impôts dont elle a dit Denis X... coupable"
47	Cour de cassation chambre criminelle	05-sept-88	86-95187	non	Cour d'appel de Paris , du 26 juin 1986		fraude fiscale et omission de passation d'écritures comptables	condamné à la peine de six mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu qu'en statuant ainsi la cour d'appel a fait l'exacte application de la loi ; Qu'en effet, en vertu de l'article 1745 du Code général des impôts, il appartient au juge répressif, dont la décision n'a pas à être spécialement motivée sur ce point, d'apprécier souverainement s'il y a lieu d'ordonner la solidarité pour le paiement des impôts fraudés et des pénalités fiscales y afférentes, entre le redevable légal de l'impôt et celui qui a été condamné par application des articles 1741 et 1743 du même Code"
29	Cour de cassation chambre criminelle	03-nov-88	87-82846	non	Cour d'appel de Grenoble , du 8 avril 1987	société	fraudes fiscales et omission de passation d'écritures comptables	condamné à 6 mois d'emprisonnement avec sursis et 10 000 francs d'amende, a ordonné des mesures de publication et d'affichage de la décision	rejet	"Attendu que l'octroi ou le refus des circonstances atténuantes, en toutes matières y compris fiscale, ne nécessite chez les juges du fond aucune motivation particulière ; que, d'ailleurs, le demandeur au pourvoi, qui, compte tenu du taux des peines infligées, a bénéficié de cette mesure de faveur, ne saurait formuler pareil grief contre la décision par lui contestée "
102	Cour de cassation chambre criminelle	16-janv-89	87-90177	non			fraude fiscale ; complicité de ce délit	un an d'emprisonnement avec sursis et 60 000 francs d'amende et à l'interdiction de gérer ; le premier à un an d'emprisonnement avec sursis et 60 000 francs d'amende, le second à 6 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné	cassation rejet	"Attendu que par l'arrêt attaqué A... a été déclaré coupable de s'être, courant 1973, 1974 et 1975, frauduleusement soustrait à l'établissement et au paiement de la taxe à la valeur ajoutée due au titre de la période du 1er janvier 1973 au 30 juin 1975, en dissimulant volontairement une partie des sommes sujettes à l'impôt ; que X... a été reconnu complice de ces faits ; Mais attendu qu'en condamnant les prévenus chacun à une amende de 60 000 francs alors qu'antérieurement à la promulgation de la loi du 30 décembre 1977, le maximum de la peine d'amende prévue pour ces faits par l'article 1741 du Code général des impôts était de 30 000 francs, la cour d'appel a méconnu les textes susvisés et le principe susrappelé " (cassation)

	Cour de cassation chambre criminelle			Bulletin criminel 1989 N° 92 p. 245	fraude fiscale	condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis, 10 000 francs d'amende ainsi qu'à diverses mesures de publication et d'affichage, l'a déclaré solidairement tenu au paiement des impôts fraudés et des pénalités fiscales y afférentes	rejet	Les dispositions de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales ne sont applicables qu'au redevable de l'impôt, ou à celui qui en est le mandataire social s'il s'agit d'une personne morale, et elles sont étrangères aux autres personnes pénalement impliquées dans la fraude (1).Précédents jurisprudentiels : CONFER (1°). Chambre criminelle, 1983-01-31 . Bulletin criminel 1983, n° 40, p. 82 (rejet) ; Chambre criminelle, 1984-05-02 . Bulletin criminel 1984, n° 151, p. 389 (rejet). *Attendu qu'il appert de l'arrêt attaqué et du jugement dont il adopte les motifs non contraires qu'à la suite d'une plainte de la Direction générale des Impôts déposée contre Patricia Y..., dirigeante de droit de deux sociétés commerciales, sur avis conforme de la Commission des infractions fiscales donné dans les conditions que prévoit l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales, Georges X..., dont le rôle a été établi au cours d'une enquête préliminaire ordonnée par le procureur de la République saisi, a été cité directement par celui-ci devant le tribunal correctionnel en qualité de complice de la fraude fiscale reprochée à sa belle-fille ; Attendu que, par conclusions reprises aux deux premiers moyens, le prévenu a invoqué la nullité des poursuites au motif que faute d'avoir comparu devant la Commission des infractions fiscales ou d'avoir été visé personnellement dans son avis, la plainte de la Direction générale des Impôts était irrecevable à son égard et l'action publique ne pouvait être valablement mise en mouvement à son encontre du chef de l'article 1741 du Code général des impôts ; Attendu que les juges du fond, pour écarter l'exception et retenir la culpabilité de Georges X... comme auteur principal de la fraude, analysent les éléments de la procédure dont ils déduisent que ce prévenu était le seul dirigeant de fait des sociétés en cause ; que les juges ajoutent qu'il a volontairement omis de faire dans les délais prescrits les déclarations de chiffre d'affaires et de résultats afin de se soustraire à l'établissement et au paiement de la taxe à la valeur ajoutée pour la période du 1er janvier 1980 au 31 décembre 1981 ainsi que de l'impôt sur les sociétés pour l'exercice du 1er juin 1980 au 31 mai 1981 ; Attendu qu'en l'état de ces motifs exempts d'insuffisance, la cour d'appel a donné une base légale à sa décision sans excéder les limites de sa saisine ; Qu'en effet les dispositions de l'article L. 228 du Livre des procédures fiscales ne sont applicables qu'au redevable de l'impôt, ou à celui qui en est le mandataire social s'il s'agit d'une personne morale, mais qu'elles sont étrangères aux autres personnes pénalement impliquées dans la fraude à l'égard de qui elles ne constituent pas une garantie des droits de la défense, lesquels demeurent entiers devant le juge répressif "
181		27-févr-89	88-83316	non		Cour d'appel de Lyon , du 4 mai 1988		
	Cour de cassation chambre criminelle			non	fraude fiscale	condamné à 6 mois d'emprisonnement avec sursis et à 20 000 francs d'amende, qui a ordonné des mesures de publication et d'affichage de la décision et que le prévenu serait solidairement tenu avec	rejet	"Attendu qu'en l'état de ces énonciations, la cour d'appel, contrairement aux griefs du moyen, n'a fait peser sur le prévenu aucune présomption de responsabilité pénale, mais a, sans insuffisance ni contradiction, établi sa participation personnelle, tant matérielle qu'intentionnelle au délit dont il a été reconnu coupable "
32		03-oct-89	88-87508	non		Cour d'appel de Colmar , du 18 novembre 1988	société	TVA président
	Cour de cassation chambre criminelle			non	fraudes fiscales et omission de passation d'écritures comptables	condamné à 2 ans d'emprisonnement dont un avec sursis, et à 30 000 francs d'amende, qui a prévu des mesures de publication et d'affichage de la décision et sera solidairement tenu avec	rejet	"Attendu que la Cour de Cassation est en mesure de s'assurer que, contrairement aux griefs des moyens, la cour d'appel, pour déclarer Philippe X... pris en sa qualité de président de la SA «Le Nébulise» coupable de fraudes fiscales et d'omission de passation d'écritures comptables, a, d'une part, sans insuffisance ni renversement de la charge de la preuve, caractérisé les éléments constitutifs tant matériels qu'intentionnel les deux délits dont le prévenu avait à répondre et a, d'autre part, apprécié le montant des dissimulations, non pas sur les seules évaluation de l'Administration, mais sur les éléments de la comptabilité occulte tenue par le prévenu ; "
33		03-oct-89	89-80199	non		Cour d'appel de Rouen , du 27 décembre 1988	société	TVA + IS dirigeant de droit
	Cour de cassation chambre criminelle			non	fraudes fiscales et omission de passation d'écritures	un mois d'emprisonnement avec sursis et 20 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision, et qui, à la demande de	rejet	"alors que, d'autre part et pour les mêmes raisons, la cour d'appel ne pouvait déclarer la demanderesse tenue solidairement avec APM au paiement de la totalité des impôts fraudés dans le cadre de cette société, y compris l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 1979, sans préciser si les résultats de 1979 avaient bien été déclarés avant mars 1980, soit avant la fin de la gérance de Mme Y... au sein d'APM " ; Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que, contrairement aux griefs allégués par la demanderesse, la solidarité n'a été prononcée que pour le paiement des impôts et des taxes fraudées au cours des divers exercices soumis à sa gestion"
186		27-nov-89	88-86074	non		Cour d'appel de Versailles , du 16 septembre 1988		tva is
	Cour de cassation chambre criminelle			non	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamnée à la peine d'un an d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Que les juges constatent qu'aucune déclaration n'a été souscrite au titre de l'impôt sur les sociétés, que les déclarations concernant la taxe sur la valeur ajoutée ont été déposées hors délai pour le premier exercice et ne l'ont pas été pour le suivant ; qu'ils observent que les livres comptables n'ont pas été servis, qu'ils déduisent du caractère répétitif de ces omissions la volonté de la prévenue de se soustraire à ses obligations fiscales ; Attendu qu'en l'état de ces constatations et énonciations la cour d'appel a caractérisé en tous leurs éléments les infractions reprochées ; Que, dès lors, le moyen, qui remet en question l'appréciation souveraine des faits et circonstances de la cause par les juges du fond, ne peut qu'être écarté"
112		18-déc-89	87-90312	non		Cour d'appel de Paris , du 11 juin 1987		tva is
	Cour de cassation chambre criminelle			non	fraude fiscale et passation d'écriture inexacte ou fictive dans un livre comptable	condamnée à 6 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné l'affichage et la publication de la décision et a dit qu'elle serait solidairement tenue avec le redevable légal au paiement des impôts fraudés ainsi qu'à celui	rejet	" ; Attendu qu'en décidant que la prévenue serait solidairement tenue avec la société Lysandre, redevable des impôts et taxes éludés, au paiement de ceux-ci et au règlement des pénalités y afférentes, la cour d'appel, qui n'avait pas à renvoyer le prononcé de la solidarité jusqu'à ce que la déclaration de culpabilité soit devenue définitive, a fait l'exacte application de l'article 1745 du Code général des impôts "
197		29-janv-90	89-83599	non		Cour d'appel de Versailles , du 24 mai 1989		
	Cour de cassation chambre criminelle			non	fraude fiscale	déclaré solidairement responsable avec la SCI susnommée, de la totalité des impôts fraudés par cette dernière ainsi que des pénalités y afférentes	rejet	"Attendu qu'en faisant droit à l'intégralité de la demande de la partie civile fondée sur les dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts et en rejetant par là-même les conclusions du prévenu qui les invitaient à cantonner cette solidarité légale à une somme déterminée, les juges qui n'avaient pas à motiver particulièrement leur décision n'ont fait qu'user du pouvoir souverain que leur confère la loi, lorsqu'ils déclarent un prévenu coupable de fraude fiscale commise au sein d'une personne morale dont il avait la direction, ce qui était le cas en l'espèce ; Attendu, par ailleurs, qu'en refusant de chiffrer eux-mêmes le montant des amendes fiscales et pénalités de cette nature encourues par la société débitrice des taxes éludées, les juges ont respecté la compétence exclusive de l'administration fiscale, en matière de contributions directes et de taxes assimilées, laquelle fixe le montant de l'impôt sous le seul contrôle des juridictions administratives ; Que dès lors le moyen ne peut qu'être écarté, et attendu que l'arrêt est régulier en la forme "
155		23-avr-90	89-83132	non		Cour d'appel d'Orléans , du 28 avril 1989	sci	tva
	Cour de cassation chambre criminelle			non	fraude fiscale et omission de passation d'écriture	50 000 francs d'amende, dit qu'il sera tenu solidairement avec l'AUCM, redevable légal, au d paiement des impôts et taxes éludés ainsi qu'aux pénalités afférentes et qui a	rejet	"Attendu qu'en l'état de ces constatations et énonciations qui établissent l'activité commerciale de l'AUCM, la cour d'appel, qui n'avait pas à s'expliquer mieux qu'elle l'a fait, a, sans insuffisance ni erreur de droit, caractérisé en tous leurs éléments constitutifs, les infractions aux articles 1741 et 1743 du Code général des impôts dont elle a déclaré coupable le demandeur ; D'où il suit que les moyens doivent être écartés"
175		25-juin-90	88-83420	non		Cour d'appel de Paris , du 26 janvier 1988	association	is (activité à but lucratif)
	Cour de cassation chambre criminelle			non	fraudes fiscales (fausses factures)	condamné X... à 24 mois d'emprisonnement dont 18 avec sursis ainsi qu'à 80 000 francs d'amende, a ordonné la confusion de ces peines avec celles prononcées le 3 février 1989 par la cour d'appel	rejet	"Attendu qu'en l'état des motifs de l'arrêt attaqué et de ceux du jugement confirmé qui ont été adoptés par les juges du second degré, la Cour de Cassation est en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance et en constatant les aveux du prévenu, caractérisé en tous leurs éléments les délits de fraudes fiscales retenus contre X... dont la matérialité est seule remise en cause ; que le moyen ne peut, dès lors, qu'être écarté"
176		25-juin-90	89-86433	non		Cour d'appel de Toulouse , du 26 octobre 1989		tva
	Cour de cassation chambre criminelle			non	fraude fiscale	condamné à 1 an d'emprisonnement, a dit que cette peine se confondrait avec celle de 4 ans dont deux avec sursis prononcée par la cour d'appel de COLMAR le 11 décembre 1984 (procédure connexe	rejet	"que s'il est vrai que le prévenu comme le tribunal ne disposent pas des pièces comptables saisies pour étayer ou critiquer les constatations rapportées par le vérificateur fiscal, ces documents mis sous main de justice dans le cadre d'une procédure connexe d'abus de biens sociaux ayant disparu, il n'en demeure pas moins que la réalité des minorations visées à la prévention se trouvait établie par l'arrêt de la cour d'appel de Colmar en date du 11 décembre 1984 ayant eu à connaître de ce délit, procédure au cours de laquelle ces pièces placées sous scellés et non encore égarées, avaient été examinées et discutées par Y..."
39		04-sept-90	89-84468	non		Cour d'appel de Colmar , du 23 juin 1989		co gérant
	Cour de cassation chambre commerciale			non		cour d'appel de Paris (15e chambre section A) , du 1 février 1989		
2		09-oct-90	89-13561	non				succession

	Cour de cassation chambre criminelle		non						fraude fiscale, omission d'écritures ou passation d'écritures inexactes ou fictives, abus de biens sociaux, banqueroute par tenue d'une comptabilité fictive, défaut de tenue d'assemblée générale	condamnée à 6 mois d'emprisonnement avec sursis, 3 000 francs d'amende, outre la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que pour retenir la culpabilité de Brigitte X... pour les délits repris aux moyens, la cour d'appel énonce que si Michel X... avait été le gérant de fait de la société, il n'en demeurerait pas moins que «Brigitte X..., selon ses propres déclarations, savait pour quelles raisons elle devait assumer la gérance de droit de la société et que les explications qu'elle avait données ne laissent aucun doute sur la connaissance qu'elle avait du fonctionnement de l'entreprise, qu'elle était d'ailleurs présente au bar et participait à son exploitation ; qu'en réalité, comme elle l'avait déclaré sans ambiguïté, il y avait un accord tacite entre eux et qu'elle avait même donné procuration à son père sur les comptes bancaires ; qu'il en ressortait à l'évidence que les infractions, dont la matérialité est établie et non contestée, ont été commises de concert par le gérant de droit et par le gérant de fait de la société» ; Attendu qu'en statuant ainsi, la cour d'appel a justifié sa décision ; que les moyens qui manquent par les faits sur lesquels ils prétendent se fonder ne peuvent qu'être écartés ; Attendu, enfin, que les déclarations de culpabilité prononcées contre Brigitte X... des chefs de fraude fiscale, omission d'écritures comptables, abus de biens sociaux justifient la peine prononcée ainsi que les dispositions de l'arrêt attaqué relatives aux demandes de la partie civile"	
69		10-déc-90						cour d'appel de REIMS chambre correctionnelle, du 20 octobre 1989				gérant de droit et gérant de fait	
	Cour de cassation chambre criminelle		non						fraude fiscale	15 mois d'emprisonnement dont 12 assortis du sursis, outre la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que, contrairement à ce qui est allégué par le demandeur, la cour d'appel n'a retenu à la charge de Christian X... prévenu de fraude fiscale, que les faits relevés par l'ordonnance de renvoi ; qu'ainsi le moyen qui manque par le fait sur lequel il prétend se fonder, ne saurait être accueilli."	
94		14-janv-91										ir	
	Cour de cassation chambre criminelle		non						fraude fiscale	condamné à 5 000 francs d'amende outre la publication et l'affichage de la décision et, prononçant sur les demandes de l'administration des impôts, a ordonné la réduction de la dette	rejet	"Attendu qu'en prononçant, à la requête de l'administration fiscale, partie civile, la condamnation solidaire du prévenu reconnu coupable de fraude fiscale, et de la société, redevable légal de l'impôt, au paiement des droits fraudés et pénalités y afférentes, la cour d'appel n'a fait qu'user de la faculté qui lui est ouverte par l'article 1745 du Code général des impôts et dont elle ne doit aucun compte ; Que dès lors le moyen ne peut qu'être écarté ; Et attendu que l'arrêt est régulier en la forme"	
162		24-juin-91						Cour d'appel de Paris, du 2 avril 1990					liquidateur amiable de la société
	Cour de cassation chambre commerciale		oui										
4		16-juil-91											
	Cour de cassation chambre criminelle							Bulletin criminel 1991 N° 382 p. 957	fraude fiscale	condamné à 3 mois d'emprisonnement avec sursis, 50 000 francs d'amende, outre la publication et l'affichage de la décision	rejet	Le seul fait de se placer sous un régime fiscal indu dans l'intention de se soustraire, ne serait-ce que partiellement, à l'impôt, constitue le délit prévu par l'article 1741 du Code général des impôts (1).Constitue ainsi le délit de fraude fiscale le fait de placer une société sous le régime de l'article 44 bis du Code général des impôts prévoyant une réduction d'imposition pour les entreprises industrielles nouvellement créées, en sachant que celle-ci, destinée à reprendre une activité préexistante, ne remplit pas les conditions exigées par ce texte.	
192		28-oct-91						Cour d'appel de Rennes (chambre correctionnelle), du 30 mai 1990					
	Cour de cassation chambre commerciale							Bulletin 1991 IV N° 351 p. 243	complicité de fraude fiscale		cassation	l'imposition fraudée et les pénalités qui en constituent l'accessoire ne procèdent pas de la condamnation pénale et sont personnelles au redevable légal de l'impôt. "l'imposition fraudée, et les pénalités en constituant l'accessoire, ne procédaient pas de la condamnation pénale et étaient personnelles " suite à décision de la cour d'appel qui "a infirmé le jugement ayant réparti par moitié la dette solidaire et a fixé la part de M. X... au quart de cette somme"	
5		19-nov-91						Cour d'appel de Pau, du 20 juillet 1989					
	Cour de cassation chambre criminelle		non						complicité de fraude fiscale	condamné à la peine de trois mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que l'arrêt attaqué, après avoir retenu le susnommé dans les liens de la prévention, a dit qu'il sera solidairement tenu avec la société Jipegy, redevable légal, au paiement des impôts et taxes fraudés ainsi que des pénalités fiscales y afférentes, par application de l'article 1745 du Code général des impôts ; Attendu qu'en cet état, si c'est à tort que la cour d'appel a cru devoir opposer à l'exception présentée par le prévenu la forclusion tirée de l'article 385 du Code de procédure pénale, le demandeur ne saurait se faire un grief de ce que l'article 1745 précité n'était pas visé dans la citation qui lui a été délivrée ; Qu'en effet, selon ce texte, peuvent être solidairement tenus au paiement, avec le redevable légal de l'impôt, tous ceux qui ont fait l'objet d'une d condamnation prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 du Code susvisé ;"	
114		18-mai-92											tva
	Cour de cassation chambre criminelle		non						fraude fiscale et tenue irrégulière de comptabilité	condamnée à 6 mois d'emprisonnement avec sursis, avec publication et affichage de la décision, et l'a déclarée solidairement tenue, avec la société redevable légal de l'impôt, aux paiements des droits fraudés et des pénalités y afférentes	rejet	"Attendu qu'en prononçant ainsi, la cour d'appel a, contrairement à ce qui est allégué, justifié sa décision ; Qu'en effet, il appartient au juge répressif d'apprécier souverainement l'opportunité d'assortir la condamnation qu'il prononce de la mesure prévue à l'article 1745 du Code général des impôts, dont d l'application n'est pas conditionnée par le visa, dans le titre des poursuites, du texte qui la prévoit"	
106		16-nov-92						Cour d'appel de Paris, du 17 avril 1991					tva gérant
	Cour de cassation chambre criminelle		non						fraude fiscale	condamné respectivement, à 12 mois d'emprisonnement dont 11 avec sursis, 50 000 francs d'amende et à 3 mois d'emprisonnement, avec publication et affichage de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué et celles du jugement qu'il confirme mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance, caractérisé en tous ses éléments constitutifs le délit de fraude fiscale dont elle a reconnu les prévenus coupables"	
79		11-janv-93						cour d'appel de Dijon chambre correctionnelle, du 16 mai 1991					tva gérant de droit et gérant de fait
	Cour de cassation chambre criminelle		non						fraude fiscale et omission de passation d'écritures comptables	condamnés chacun à deux mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu qu'il appert de l'arrêt attaqué et du jugement qu'il confirme que Djambe Nikitine et Annick X..., cogérants de la SARL Nikitine, ont été poursuivis pour fraude fiscale par dissimulation de sommes assujetties à l'impôt sur les sociétés, à la TVA et à l'impôt sur le revenu ainsi que pour omission de passation d'écritures comptables ; que devant les premiers juges et avant toute défense au fond, les prévenus ont soulevé une exception de nullité de la procédure de vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble (VASFE) dont ils ont fait l'objet suivant avis du 11 septembre 1984, en invoquant une prétendue méconnaissance de l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales, au motif que les opérations de contrôle auraient débuté le 14 juin 1984 ; Attendu que, pour écarter ladite exception reprise devant elle, la cour d'appel relève que les poursuites dont elle est saisie ont pour fondement, non cette procédure de VASFE, mais celle de vérification de la comptabilité de la SARL Nikitine, engagée après avis préalable en date du 14 mai 1984, renouvelé le 28 mai suivant, reçu par les cogérants de l'entreprise"	
80		11-janv-93						cour d'appel de Rennes chambre correctionnelle, du 18 décembre 1991					tva ir
	Cour de cassation chambre criminelle		non						fraudes fiscales	condamnés à 2 ans d'emprisonnement avec sursis, 50 000 francs d'amende, outre la publication et l'affichage de la décision	rejet	"alors qu'il appartient aux juges du fond d'apprécier l'opportunité de prononcer la solidarité prévue à l'article 1745 du Code général des impôts ; qu'en s'estimant liée, pour prononcer la solidarité, par les circonstances de l'espèce, et en s'abstenant ainsi d'exercer son pouvoir d'appréciation, la cour d'appel a violé l'article 1745 du Code général des impôts» ; Attendu que, pour prononcer la mesure critiquée par le moyen, la cour d'appel observe que les prévenus sont à l'origine des suppléments d'imposition mis à charge de la société, redevable légal de l'impôt, et qu'il échet donc de les déclarer tenus au paiement desdites impositions ainsi qu'à celui des pénalités y afférentes ; Attendu qu'en prononçant ainsi, et dès lors que les juges du fond apprécient souverainement s'il y a lieu d'ordonner cette mesure, la cour d'appel n'a nullement encouru les griefs du moyen "	
98		15-févr-93						Cour d'appel de Nîmes, du 27 septembre 1991					tva is
	Cour de cassation chambre criminelle		non						abus de biens sociaux et fraude fiscale	condamné à 2 ans d'emprisonnement dont 20 mois avec sursis, 20 000 francs d'amende, outre la publication et l'affichage de la décision	rejet	"qu'il n'appartient pas aux juges répressifs de fixer le montant des impôts étudiés sur lesquels peut trouver à s'exercer la solidarité"	
14		01-mars-93						Cour d'appel de Colmar, du 3 avril 1992					sarl tva et is gérant de fait puis de droit

	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et omission de passation d'écritures	condamné à 8 mois d'emprisonnement avec sursis et 5 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet		"Attendu que pour confirmer, à la requête de l'administration des Impôts, partie civile, et conformément aux dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts, le jugement de première instance prononçant la solidarité du prévenu avec la SARL Avril Confection, redevable légal, pour le paiement des impôts fraudés et des pénalités fiscales y afférentes, la cour d'appel constate qu'elle ne statue pas sur une demande nouvelle mais qu'il résulte du jugement et des notes d'audience que l'administration des Impôts est intervenue aux débats du tribunal pour se constituer partie civile, et qu'elle a sollicité l'application des règles de la solidarité, en même temps que celles de la contrainte par corps, comme elle l'annonçait dans sa plainte initiale ;
									Attendu, en cet état, qu'aucune atteinte n'a été portée aux droits de la défense et que l'arrêt attaqué n'encourt pas les griefs allégués ;
									Sur la seconde branche du moyen ;
									Attendu qu'en décidant qu'il pourra être recouru, s'il y a lieu, dans les conditions fixées aux articles 749 et suivants du Code de procédure pénale, à l'exercice de la contrainte par corps, pour le recouvrement de l'amende, des frais de justice et des sommes dues au Trésor en application de l'article L. 272 du Livre des procédures fiscales, la cour d'appel, qui n'avait pas à fixer la durée de cette mesure d'exécution résultant de plein droit des dispositions légales, a justifié sa décision ;
									D'où il suit que le moyen ne saurait être accueilli, en aucune de ses branches ;"
138		21-juin-93	92-83978	Cour d'appel de Paris, du 12 juin 1992					
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale	condamné à 10 mois d'emprisonnement (peine confondue avec une précédente peine infligée le 29 octobre 1991), 100 000 francs d'amende, outre la publication et l'affichage de la décision	rejet		"que l'arrêt attaqué, qui se fonde sur les seules évaluations de l'administration et la seule qualité de gérant statutaire du prévenu pour retenir sa culpabilité du chef de dissimulation de sommes sujettes à l'impôt sur les sociétés et à la TVA, en énonçant que, par une précédente décision, le prévenu avait été déclaré coupable de fausses factures dans le but de "revendiquer le montant des sommes qui auraient pu être versées par l'assureur pour un montant équivalent" et en adoptant les motifs des premiers juges, suivant lesquels la condamnation pour faux et usage de faux n'exclut pas la fraude fiscale, n'a caractérisé ni l'élément matériel, ni l'élément intentionnel du délit poursuivi" ; Les moyens étant réunis ; Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué et du jugement sur lequel il se fonde, mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que, contrairement à ce qui est allégué, la cour d'appel a caractérisé en tous leurs éléments constitutifs les délits de fraude fiscale dont elle a reconnu le prévenu coupable ; Que les moyens, qui se bornent à remettre en question l'appréciation, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ne peuvent qu'être écartés "
189		27-sept-93	92-86506	cour d'appel de Besançon chambre correctionnelle, du 1 octobre 1992				tva is	
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et omission de passation d'écritures	1 an d'emprisonnement, dont 10 mois avec sursis, et 200 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision; la condamnation solidaire	rejet		"Attendu qu'il ne résulte ni du jugement, ni de l'arrêt attaqué, ni d'aucunes conclusions du prévenu que celui-ci ait soulevé devant les premiers juges l'exception de nullité des poursuites tirée d'une prétendue absence au dossier d'une plainte préalable de l'administration fiscale ; Que, dès lors, ce moyen, qui n'avait pas à être relevé d'office par la cour d'appel, est irrecevable en application de l'article 385 du Code de procédure pénale "
73		10-janv-94	93-80353	cour d'appel de Rennes chambre correctionnelle, du 26 novembre 1992					
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale	condamné à 4 mois d'emprisonnement avec sursis, a exclu cette condamnation du bulletin n 2 du casier judiciaire, a dit n'y avoir lieu à affichage et publication de la décision	rejet		"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel, par des motifs exempts d'insuffisance ou de contradiction et répondant aux articulations essentielles des conclusions dont elle était saisie, a caractérisé en tous ses éléments constitutifs, tant matériels qu'intentionnel, le délit de fraude fiscale dont elle a déclaré le prévenu coupable, et ainsi justifié sa décision sur les demandes de la partie civile"
129		19-sept-94	94-84980	cour d'appel de Versailles 9ème chambre, du 1 octobre 1993					
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraudes fiscales	, Marie-Claude X..., à 6 mois d'emprisonnement avec sursis et 5 000 francs d'amende, Jean-Paul Z..., à 2 ans d'emprisonnement avec sursis et mise à l'épreuve pendant 2 ans et à 30 000 francs d'amende, outre la publication et l'affichage de la décision, qui a rejeté la demande de	rejet		"alors que selon l'article 5 du Code pénal "en cas de conviction de plusieurs crimes ou délits, la peine la plus forte sera seule prononcée", que cet article ne trouve pas seulement application en cas de cumul idéal d'infractions mais également en cas de concours réel, de sorte que la cour d'appel qui s'est fondée sur l'absence de similitude des faits reprochés, n'a pas donné de base légale à sa décision" ; Attendu qu'en refusant de prononcer la confusion entre la peine de deux ans d'emprisonnement avec sursis et mise à l'épreuve et de 30 000 francs d'amende à laquelle elle condamnait Z... pour des fraudes fiscales commises courant 1987 et 1988 et celle de six mois d'emprisonnement dont cinq mois avec sursis et de 20 000 francs d'amende qu'elle lui avait infligée le 9 janvier 1992 pour banqueroute, la cour d'appel n'a fait qu'user du pouvoir discrétionnaire dont les juges du fond disposent en matière de confusion facultative "
178		26-sept-94	93-84447	Cour d'appel de Riom, du 8 septembre 1993					
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraudes fiscales et passation d'écritures inexactes ou fictives	Claude A..., à 18 mois d'emprisonnement avec sursis et 50 000 francs d'amende, Roger Z..., à 10 mois d'emprisonnement avec sursis et 25 000 francs d'amende, outre la publication et l'affichage de la décision	rejet		"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que les juges, par des motifs exempts d'insuffisance ou de contradiction, et sans renverser la charge de la preuve, ont caractérisé en tous leurs éléments constitutifs, tant matériels qu'intentionnels, les délits de fraudes fiscales et de passation d'écritures inexactes ou fictives dont ils ont déclaré Roger Z... et Claude A... coupables en leur qualité de dirigeants de fait ou de droit de la société France Informatique ; Que les moyens, qui, pour partie manquent en fait, et pour le surplus, se bornent à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause ainsi que de la valeur des éléments de preuve contradictoirement débattus devant eux, ne sauraient être admis ;"
177		26-juin-95	94-82444	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 29 mars 1994				tva gérant de droit et gérant de fait	
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à la peine d'un an d'emprisonnement, dont huit mois avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet		"le prévenu a fait fonctionner de manière occulte une entreprise de bâtiment dans le cadre de laquelle il a décompté 18,60 % de TVA sur les factures adressées à ses clients ; qu'elle ajoute qu'une telle manière de procéder est assez proche de l'escroquerie puisque l'intéressé a prélevé une imposition qu'il n'avait aucunement l'intention de verser au Trésor public et qu'il n'a pas reversée"
40		04-sept-95	94-83344	cour d'appel de COLMAR chambre correctionnelle, du 27 mai 1994					
	Cour de cassation chambre criminelle		non	Bulletin criminel 1995 N° 285 p. 790	nr	nr	rejet		"Attendu que, pour déclarer irrecevable le recours formé par l'Administration, l'arrêt attaqué relève que, si la déclaration d'appel mentionne qu'elle a été faite par le directeur des services fiscaux de Charleville-Mézières, elle porte la signature de M. Jean-François Z..., inspecteur principal ; Attendu qu'en l'état de ce seul motif, abstraction faite de tous autres surabondants voire erronés, les juges du second degré, qui ont constaté que l'acte d'appel, faute de comporter la signature de celui qu'il désigne comme comparant, n'est pas conforme aux exigences de l'article 502 du Code de procédure pénale, ont justifié leur décision sans encourir les griefs allégués " Si les fonctionnaires des impôts territorialement compétents pour suivre l'action fiscale devant les juridictions répressives sont habilités à relever appel au nom de leur Administration sans avoir à produire un pouvoir spécial au sens de l'article 502 du Code de procédure pénale, ils n'en doivent pas moins respecter les autres formalités prévues par ce texte. Justifie dès lors sa décision une cour d'appel qui déclare irrecevable le recours formé par l'Administration fiscale, après avoir constaté que l'acte d'appel ne porte pas la signature de celui qu'il désigne comme comparant. (1). Précédents jurisprudentiels : CONFER : (1°). (1) A rapprocher : Chambre criminelle, 1983-06-23, Bulletin criminel 1983, n° 197, p. 507 (irrecevabilité), et les arrêts cités ; Chambre criminelle, 1991-02-11, Bulletin criminel 1991, n° 65, p. 161 (cassation), et les arrêts cités.
179		26-sept-95	94-83084	Cour d'appel de Reims (chambre correctionnelle), du 8 avril 1994				nr	
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale	condamné à 15 mois d'emprisonnement avec sursis et 100 000 francs d'amende, outre la publication et l'affichage de la décision	cassation		"Attendu qu'en cas de condamnation pour infraction à l'article 1741 du Code général des impôts, la contrainte par corps n'est applicable que pour le recouvrement des impôts directs, des taxes assimilées et des pénalités fiscales y afférentes ; Attendu qu'après avoir déclaré Pierre-Jean X... coupable du délit de fraude fiscale et lui avoir infligé les peines prévues par l'article 1741 du Code général des impôts, la cour d'appel a prononcé la contrainte par corps pour le recouvrement, non seulement de l'amende, mais aussi des sommes dues au Trésor et visées à l'article L. 272 du Livre des procédures fiscales ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, alors que ces sommes étaient dues au titre de la TVA, impôt indirect, la cour d'appel a méconnu les textes et principe susvisés ;"
127		19-oct-95	94-82047	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 30 mars 1994				tva	
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraudes fiscales et omission d'écritures comptables	l'a condamné à 12 mois d'emprisonnement dont 9 mois avec sursis	rejet		"Attendu qu'il ne résulte ni de l'arrêt attaqué ni d'aucune pièce de procédure que le prévenu ait, devant les juges du fond, excipé de l'irrecevabilité des poursuites pour fraudes fiscales ou de l'accomplissement de la prescription"
128		19-oct-95	95-80662	cour d'appel de Rennes 3ème chambre, du 26 janvier 1995					

	Cour de cassation chambre criminelle		non			infractions au Code des douanes et fraudes fiscales	16 mois d'emprisonnement avec sursis, à diverses amendes et pénalités douanières, à la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que, pour écarter les conclusions du prévenu et le déclarer coupable des faits visés à la prévention, la cour d'appel énonce qu'il ressort des éléments du dossier, notamment du témoignage du dirigeant de droit de la société, que Robert X... a été le fondateur et le véritable dirigeant de celle-ci et qu'abstraction faite des sommes qui ont fait l'objet d'un dégrèvement, il est patent que Robert X... a indûment passé, en comptabilité, des charges qu'il savait n'être pas réellement dues, la redevance à laquelle ces sommes se rapportaient n'ayant aucune raison d'être ; Attendu qu'en prononçant ainsi, la cour d'appel a, sans insuffisance, justifié sa décision"
172		25-janv-96	93-85637	cour d'appel de COLMAR chambre correctionnelle, du 27 octobre 1993				redevance exploitation brevet	
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	l'a condamné à 6 mois d'emprisonnement avec sursis et 5 ans d'interdiction d'exercer toute profession industrielle, commerciale ou libérale, à la publication et l'affichage de la décision	rejet	"les moyens, qui font grief à la cour d'appel de n'avoir pas sursis à statuer jusqu'à décision éventuelle du tribunal administratif sur le bien fondé des redressements, ne sauraient être accueillis, dès lors que, le juge répressif, saisi sur le fondement des articles 1741 et suivants du Code général des impôts, n'a compétence pour statuer, ni sur les valeurs d'assiettes, ni sur l'exigibilité de l'impôt " et "pour déclarer Nourredine X... coupable de fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité, l'arrêt attaqué relève notamment que le caractère intentionnel de l'infraction ressort du fait que l'intéressé, après avoir donné son fonds en location-gérance à la SARL «Boucheries Farouk», dont il était dirigeant de fait, n'a jamais payé ni la TVA, ni l'impôt sur les sociétés" ET "la cour d'appel énonce que le juge pénal n'étant pas juge de l'impôt, il ne lui appartient pas de se prononcer sur l'existence, le montant ou l'exigibilité de la créance fiscale"
13		01-févr-96	95-83536	cour d'appel de Grenoble chambre correctionnelle, du 3 mai 1995				gérant de droit	
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale et omission de passation d'écriture		irrecevable	"Attendu qu'il résulte des dispositions combinées des articles L. 232 et L. 272 du Livre des procédures fiscales, 1745 du Code général des impôts et 749 du Code de procédure pénale que, lorsqu'elle intervient devant la juridiction répressive en qualité de partie civile dans une poursuite exercée sur sa plainte par le ministère public, l'administration des Impôts ne peut obtenir le prononcé des mesures à caractère pénal que constituent la contrainte par corps et la solidarité avec le redevable légal de l'impôt fraudé, que si les prévenus font l'objet d'une condamnation pénale"
193		29-févr-96	93-84481	cour d'appel d'AIX-EN-PROVENCE 5ème chambre, du 21 mai 1992					
	Cour de cassation chambre criminelle		Bulletin criminel 1996 N° 100 p. 291			fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	nr	irrecevable	1° Selon les dispositions combinées des articles L. 232 et L. 272 du Livre des procédures fiscales, 1745 du Code général des impôts et 749 du Code de procédure pénale, la contrainte par corps et la solidarité du prévenu avec le redevable légal de l'impôt fraudé, mesures de caractère pénal, ne peuvent être prononcées qu'en cas de condamnation pénale(1)(1). Précédents jurisprudentiels : CONFER : (1°). (1) Cf. Cour européenne des droits de l'homme, 1995-06-08, Affaire X... c/ France, (11/1994/458/539). CONFER : (1°). (1) A comparer: Chambre criminelle, 1972-02-23, Bulletin criminel 1972, n° 72, p. 171 (rejet), et les arrêts cités ; Chambre criminelle, 1984-11-12, Bulletin criminel 1984, n° 342 (2), p. 901 (rejet) ; Chambre criminelle, 1987-03-02, Bulletin criminel 1987, n° 101 (2), p. 278 (cassation partielle par voie de retranchement sans renvoi) ; Chambre criminelle, 1987-04-06, Bulletin criminel 1987, n° 157, p. 425 (rejet) ; Chambre criminelle, 1987-06-14, Bulletin criminel 1987, n° 239, p. 653 (rejet), et les arrêts cités ; Chambre criminelle, 1989-06-05, Bulletin criminel 1989, n° 234 (1), p. 591 (cassation partielle sans renvoi), et les arrêts cités ; Chambre criminelle, 1989-06-26, Bulletin criminel 1989, n° 271 (1), p. 672 (rejet), et les arrêts cités. CONFER : (2°). (2) Cf. Chambre criminelle, 1974-02-20, Bulletin criminel 1974, n° 73, p. 183 (cassation partielle). "Attendu qu'il résulte des dispositions combinées des articles L. 232 et L. 272 du Livre des procédures fiscales, 1745 du Code général des impôts et 749 du Code de procédure pénale que, lorsqu'elle intervient devant la juridiction répressive en qualité de partie civile dans une poursuite exercée sur sa plainte par le ministère public, l'administration des Impôts ne peut obtenir le prononcé des mesures à caractère pénal que constituent la contrainte par corps et la solidarité avec le redevable légal de l'impôt fraudé, que si le prévenu fait l'objet d'une condamnation pénale ; Qu'il s'en déduit qu'en présence d'une décision de relaxe n'ayant pas donné lieu à recours du ministère public, elle est sans qualité pour relever appel ou se pourvoir en cassation ; Attendu que, sur le seul appel, par l'administration des Impôts, d'un jugement de relaxe des chefs de fraude fiscale et d'omission d'écritures en comptabilité, l'arrêt attaqué déclare Jean-Claude Y... et Nicanor X... solidairement tenus avec le redevable légal des impôts fraudés et prononce contre eux la contrainte par corps ; Mais attendu qu'en statuant ainsi, alors qu'en l'absence d'appel du ministère public, celui de l'administration des Impôts ne pouvait qu'être déclaré irrecevable, la juridiction du second degré a méconnu le sens et la portée des textes et principes ci-dessus rappelés ; Que, dès lors, la cassation est encourue ; qu'elle aura lieu sans renvoi, la Cour de Cassation étant en mesure d'appliquer directement la règle de droit ; "
194		29-févr-96	93-82692	Cour d'appel de Toulouse, du 13 mai 1993	nr				
	Cour de cassation chambre criminelle		Bulletin criminel 1996 N° 100 p. 291	Cour d'appel de Colmar (chambre correctionnelle), du 10 septembre 1993	nr	nr	nr	irrecevabilité	"Attendu qu'il résulte des dispositions combinées des articles L. 232 et L. 272 du Livre des procédures fiscales, 1745 du Code général des impôts et 749 du Code de procédure pénale que, lorsqu'elle intervient devant la juridiction répressive en qualité de partie civile dans une poursuite exercée sur sa plainte par le ministère public, l'administration des Impôts ne peut obtenir le prononcé des mesures à caractère pénal que constituent la contrainte par corps et la solidarité avec le redevable légal de l'impôt fraudé, que si les prévenus font l'objet d'une condamnation pénale ; Précédents jurisprudentiels : CONFER : (1°). (1) Cf. Cour européenne des droits de l'homme, 1995-06-08, Affaire X... c/ France, (11/1994/458/539). CONFER : (1°). (1) A comparer: Chambre criminelle, 1972-02-23, Bulletin criminel 1972, n° 72, p. 171 (rejet), et les arrêts cités ; Chambre criminelle, 1984-11-12, Bulletin criminel 1984, n° 342 (2), p. 901 (rejet) ; Chambre criminelle, 1987-03-02, Bulletin criminel 1987, n° 101 (2), p. 278 (cassation partielle par voie de retranchement sans renvoi) ; Chambre criminelle, 1987-04-06, Bulletin criminel 1987, n° 157, p. 425 (rejet) ; Chambre criminelle, 1987-06-14, Bulletin criminel 1987, n° 239, p. 653 (rejet), et les arrêts cités ; Chambre criminelle, 1989-06-05, Bulletin criminel 1989, n° 234 (1), p. 591 (cassation partielle sans renvoi), et les arrêts cités ; Chambre criminelle, 1989-06-26, Bulletin criminel 1989, n° 271 (1), p. 672 (rejet), et les arrêts cités. CONFER : (2°). (2) Cf. Chambre criminelle, 1974-02-20, Bulletin criminel 1974, n° 73, p. 183 (cassation partielle). "Attendu qu'il résulte des dispositions combinées des articles L. 232 et L. 272 du Livre des procédures fiscales, 1745 du Code général des impôts et 749 du Code de procédure pénale que, lorsqu'elle intervient devant la juridiction répressive en qualité de partie civile dans une poursuite exercée sur sa plainte par le ministère public, l'administration des Impôts ne peut obtenir le prononcé des mesures à caractère pénal que constituent la contrainte par corps et la solidarité avec le redevable légal de l'impôt fraudé, que si le prévenu fait l'objet d'une condamnation pénale ; Qu'il s'en déduit qu'en présence d'une décision de relaxe n'ayant pas donné lieu à recours du ministère public, elle est sans qualité pour relever appel ou se pourvoir en cassation ; Que, tel étant le cas en l'espèce, l'arrêt de relaxe attaqué ayant, faute de pourvoi du procureur général, définitivement mis fin à l'action publique, le pourvoi de la seule administration des Impôts n'est pas recevable"
195		29-févr-96	93-84616		nr				
	Cour de cassation chambre criminelle		non					irrecevabilité	"Attendu qu'il résulte des dispositions combinées des articles L. 232 et L. 272 du Livre des procédures fiscales, 1745 du Code général des impôts et 749 du Code de procédure pénale que, lorsqu'elle intervient devant la juridiction répressive en qualité de partie civile dans une poursuite exercée sur sa plainte par le ministère public, l'administration des Impôts ne peut obtenir le prononcé des mesures à caractère pénal que constituent la contrainte par corps et la solidarité avec le redevable légal de l'impôt fraudé, que si les prévenus font l'objet d'une condamnation pénale ; Qu'il s'en déduit qu'en présence d'une décision de relaxe n'ayant pas donné lieu à recours du ministère public, elle est sans qualité pour relever appel ou se pourvoir en cassation ; Que, tel étant le cas en l'espèce, l'arrêt de relaxe attaqué ayant, faute de pourvoi du procureur général, définitivement mis fin à l'action publique, le pourvoi de la seule administration des Impôts n'est pas recevable"
196		29-févr-96	93-84785	Cour d'appel de COLMAR chambre correctionnelle, du 30 juin 1993	nr				
	Cour de cassation chambre criminelle		Bulletin criminel 1996 N° 130 p. 375			fraude fiscale	l'a déclaré solidairement tenu, avec le redevable légal des impôts fraudés, au paiement de ces impôts et à celui des pénalités fiscales y afférentes	rejet	Lorsque les juges prononcent une condamnation pour fraude fiscale, en application des articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, l'administration des Impôts, partie civile sur le fondement de l'article L. 232 du Livre des procédures fiscales, est recevable à demander devant la juridiction du second degré, y compris sur son seul appel, la mesure à caractère pénal que constitue la solidarité du condamné avec le redevable légal des impôts fraudés, prévue par l'article 1745 du Code précité. Précédents jurisprudentiels : CONFER : (1°). (1) Cf. Chambre criminelle, 1984-11-12, Bulletin criminel 1984, n° 342, p. 901 (rejet) ; Chambre criminelle, 1996-02-29, Bulletin criminel 1996, n° 100, p. 291 (arrêt n° 1 : irrecevabilité), (arrêt n° 2 : irrecevabilité et cassation sans renvoi), et les arrêts cités. "Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué qu'après avoir déclaré Louis-Marie X... coupable de fraude fiscale en qualité de gérant de la société SECI, le tribunal correctionnel a rejeté la demande de l'Administration tendant à la condamnation solidaire du prévenu, avec la société, au paiement des impôts fraudés, ainsi qu'aux majorations et amendes fiscales y afférentes ; Attendu que, pour écarter les conclusions de Louis-Marie X... qui, arguant de l'absence de condamnation civile, contestait la recevabilité du recours formé par l'administration des Impôts, seule appelante, la cour d'appel énonce que cette dernière tient de l'article L. 232 du Livre des procédures fiscales le droit de se constituer partie civile devant la juridiction pénale, saisie par le ministère public de poursuites pour fraude fiscale ; que cette action civile revêt une nature particulière qui l'autorise à demander, non des dommages et intérêts, mais le prononcé de la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts, sanction complémentaire facultative ; que les juges en déduisent que l'Administration a qualité et intérêt à relever appel d'un jugement de condamnation qui refuse de faire application des dispositions de l'article 1745 précité ; Attendu qu'en prononçant ainsi, la cour d'appel a justifié sa décision sans méconnaître les dispositions de l'article 515 du Code de procédure pénale ; Qu'en effet, lorsque les juges prononcent une condamnation pour fraude fiscale en application des articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, l'administration des Impôts, partie civile sur le fondement de l'article L. 232 du Livre des procédures fiscales, est recevable à demander la mesure à caractère pénal que constitue la solidarité du condamné avec le redevable légal des impôts fraudés, prévue par l'article 1745 du Code précité, y compris sur son seul appel devant la juridiction du second degré ; D'où suit que le moyen doit être écarté ; Et attendu que l'arrêt est régulier en la forme "
143		21-mars-96	94-85492	Cour d'appel de Poitiers (chambre correctionnelle), du 21 octobre 1994					

	Cour de cassation chambre criminelle		21-mars-96	95-81494	non				fiscales, passation d'écritures inexactes en comptabilité et complicité	, les a condamnés, les deux premiers à 360 jours-amende de 300 francs, les deux derniers à 360 jours-amende de 500 francs, a ordonné la publicité et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu qu'il n'apparaît ni de l'arrêt, ni du jugement, ni d'aucunes conclusions, que les demandeurs aient démontré ou même seulement allégué que la procédure d'infraction à la législation sur les sociétés, arguée de nullité, ait été communiquée à l'Administration et qu'elle ait été utilisée par celle-ci, en tout ou partie, pour étayer les insuffisances de déclarations dénoncées par la prévention;
144	Cour de cassation chambre criminelle		06-mai-96	95-82528	non				fraudes fiscales et omission d'écritures en comptabilité	condamnés respectivement, le premier à 18 mois d'emprisonnement avec sursis et 20 000 francs d'amende, la seconde, à 6 mois d'emprisonnement avec sursis et 20 000 francs d'amende, outre la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu qu'en statuant ainsi, et dès lors que la condamnation solidaire du prévenu, avec le redevable légal de l'impôt, au paiement des droits fraudés, prononcée en application de l'article 1745 du Code général des impôts, n'est pas subordonnée à la détermination du montant des droits dus par ce redevable et à l'obligation, pour les services fiscaux, d'avoir à déclarer leurs créances dans les conditions prévues par la loi du 25 janvier 1985, la cour d'appel a justifié sa décision"
51	Cour de cassation chambre criminelle		03-oct-96	95-84203	Bulletin criminel 1996 N° 346 p. 1029				fraudes fiscales et omission d'écritures en comptabilité	condamnés, le premier, à 15 mois d'emprisonnement, la seconde, à 12 mois d'emprisonnement avec sursis, chacun à 50 000 francs d'amende, outre la publication et l'affichage de la décision	rejet	La mise en liquidation judiciaire d'un prévenu ne s'oppose ni à ce que, conformément à l'article 1745 du Code général des impôts, il soit déclaré solidairement tenu envers l'Administration, avec le redevable légal de l'impôt, au paiement des droits fraudés (une telle mesure étant sans incidence sur la détermination du montant des droits dus et sur l'obligation, pour les services fiscaux, d'avoir à déclarer leurs créances dans les conditions prévues par la loi du 25 janvier 1985), ni à ce que, en application de l'article L. 272 du Livre des procédures fiscales, il soit reconnu contraignable par corps (cette mesure étant nécessairement suspendue, pendant la durée de la procédure collective, jusqu'à la clôture des opérations. Précédents jurisprudentiels : CONFER : (1°). (1) Cf. Chambre criminelle, 1972-02-23, Bulletin criminel 1972, n° 72, p. 170 (rejet), et l'arrêt cité.
34	Cour de cassation chambre criminelle		10-oct-96	95-83155	non				fraudes fiscales	condamné à 4 mois d'emprisonnement avec sursis, a rejeté sa demande de confusion de peines, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	"Attendu que, pour rejeter les conclusions du prévenu qui soutenait que, étant en liquidation judiciaire à titre personnel, il ne pouvait être déclaré solidairement tenu, avec la SARL Cabinet Vincent, redevable légal, au paiement des impôts fraudés et des pénalités y afférentes, l'arrêt attaqué énonce que le prononcé de la solidarité n'est pas incompatible avec les dispositions de la loi du 25 janvier 1985; Attendu qu'en cet état, et dès lors que la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des Impôts, mesure à caractère pénal, ne tend pas à la fixation de l'impôt et ne dispense pas l'Administration de déclarer sa créance à la procédure collective, la cour d'appel a fait l'exacte application des textes précités;"
77	Cour de cassation chambre criminelle		07-nov-96	96-80411	Bulletin criminel 1996 N° 399 p. 1162				fraude fiscale coupables d'omission d'écritures en comptabilité		rejet	"Qu'en effet, selon l'article L. 272 du Livre des procédures fiscales, la contrainte par corps, mesure à caractère pénal qui ne peut être prononcée hors les cas prévus par la loi, n'est pas encourue en cas de condamnation pour omission d'écritures en comptabilité, infraction définie non par l'article 1741 du Code général des impôts, mais par l'article 1743 du même Code" 1° La solidarité, si elle est encourue de manière facultative en cas de condamnation pour omission d'écritures en comptabilité, infraction prévue par l'article 1743 du Code général des impôts, ne peut être prononcée par le juge s'il constate l'absence de droits fraudés 2° Selon l'article L. 272 du Livre des procédures fiscales, la contrainte par corps, mesure à caractère pénal qui ne peut être prononcée hors les cas prévus par la loi, n'est pas encourue en cas de condamnation pour omission d'écriture en comptabilité, infraction définie non par l'article 1741 du Code général des impôts, mais par l'article 1743 de ce Code(2) Précédents jurisprudentiels : CONFER : (1°). (1) Cf. Chambre criminelle, 1987-03-02, Bulletin criminel 1987, n° 101 (2), p. 277 (cassation partielle par voie de retranchement et sans renvoi) ; Chambre criminelle, 1987-06-10, Bulletin crim 1987, n° 239, p. 653 (rejet), et les arrêts cités ; Chambre criminelle, 1996-02-29, Bulletin criminel 1996, n° 100 (1), p. 291 (irrecevabilité : arrêt n° 1), (irrecevabilité et cassation : arrêt n° 2), et les arrêts cités. CONFER : (2°). (2) Cf. Chambre criminelle, 1986-05-12, Bulletin criminel 1986, n° 158, p. 412 (cassation partielle et sans renvoi), et les arrêts cités ; Chambre criminelle, 1987-01-06, Bulletin criminel 1987, n° 2 (8), p. 2 (annulation partielle par voie de retranchement et sans renvoi), et les arrêts cités ; Chambre criminelle, 1996-02-29, Bulletin criminel 1996, n° 100 (1), p. 291 (irrecevabilité : arrêt n° 1), (irrecevabilité et cassation : arrêt n° 2), et les arrêts cités ; Chambre criminelle, 1996-04-24, Bulletin criminel 1996, n° 164 (2), p. 465 (cassation partielle par voie de retranchement sans renvoi), et les arrêts cités.
58	Cour de cassation chambre criminelle		16-janv-97	96-80952	Bulletin criminel 1997 N° 15 p. 32				fraude fiscale	condamné à 2 ans d'emprisonnement dont 18 mois avec sursis et 300 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	cassation sans renvoi	2° Il n'y a pas lieu à renvoi lorsque la Cour de Cassation met fin à la procédure en appliquant la règle de droit appropriée conformément à l'article L. 135-5 du Code de l'organisation judiciaire. Tel est le cas lorsque la juridiction de jugement a excédé le maximum de l'amende légalement encourue en application de l'article 1745 du Code général des impôts(1). "Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué, qu'après l'avoir déclaré coupable des faits visés à la prévention et énoncé qu'en raison de l'ampleur de la fraude il devait être fait une application ferme de la loi pénale, les juges du second degré ont infligé à Eugène X... outre une peine d'emprisonnement entrant dans les prévisions de la loi, une amende de 300 000 francs ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, alors que le maximum de l'amende prévue par l'article 1741 du Code général des impôts ne peut, en l'absence des circonstances aggravantes envisagées par ce texte, excéder 250 000 francs, la cour d'appel a méconnu les textes susvisés"
103	Cour de cassation chambre criminelle		20-févr-97	96-80925	NON				fraude fiscale et omission de passation d'écritures en comptabilité	condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis et 50 000 francs d'amende, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	"Attendu qu'il résulte des pièces de procédure que Marcel X... a invoqué la nullité des poursuites en soutenant qu'il avait été privé d'un débat oral et contradictoire lors de la vérification, au titre de l'exercice 1989, de la comptabilité de la SCI Espaces Vitrolles, dont il était gérant de fait ;
133	Cour de cassation chambre criminelle		03-juil-97	96-82430	non				le premier, pour fraude fiscale la seconde, pour fraudes fiscales et omission d'écritures en comptabilité	respectivement à quinze mois d'emprisonnement dont douze avec sursis et à quinze mois d'emprisonnement dont dix avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	Attendu que, pour écarter cette exception, la cour d'appel énonce que, lors d'une vérification de comptabilité concernant les années 1987 et 1988, l'Administration a adressé au prévenu un avis de vérification pour l'exercice 1989; qu'elle retient que les agents vérificateurs ont rencontré le conseil de Marcel X... lors du contrôle; que l'arrêt ajoute que l'intéressé, qui a été en mesure de s'expliquer et de faire parvenir tout document utile, a fait connaître au contrôleur, pour chacun des exercices concernés, les déclarations de TVA ;
25	Cour de cassation chambre criminelle		19-août-97	96-83944	Bulletin criminel 1997 N° 285 p. 969				fraude fiscale	condamné à 9 mois d'emprisonnement avec sursis et 10 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	impôt sur le revenu "Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel, qui a répondu comme elle le devait aux conclusions dont elle était saisie, a caractérisé en tous leurs éléments constitutifs les délits de fraudes fiscales et d'omission d'écritures en comptabilité dont elle a reconnu les prévenus coupables "
119	Cour de cassation chambre criminelle		03-juil-97	96-82430	Bulletin criminel 1997 N° 285 p. 969				fraude fiscale	condamné à 9 mois d'emprisonnement avec sursis et 10 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	La présomption de responsabilité pénale du dirigeant social qu'instituent les articles 52 et 244 de la loi du 24 juillet 1966 et qui trouve à s'appliquer en matière de fraude fiscale, en ce qu'elle n'a pas d'autre effet que de renverser la charge de la preuve, n'est pas contraire à la présomption d'innocence. (1). La réalité et la portée de la délégation de pouvoirs que le dirigeant social peut invoquer pour combattre une telle présomption sont laissées à l'appréciation des juges du fond(2). Précédents jurisprudentiels : CONFER : (1°). (1) Cf. Chambre criminelle, 1991-11-06, Bulletin criminel 1991, n° 397, p. 1006 (cassation) ; Chambre criminelle, 1992-02-10, Bulletin criminel 1992, n° 62, p. 150 (rejet et cassation partielle) ; Chambre criminelle, 1992-04-09, Bulletin criminel 1992, n° 155, p. 401 (rejet) ; Chambre criminelle, 1994-11-14, Bulletin criminel 1994, diffusé Juridial base cass.n° J 93-81.294 (rejet) ; Chambre criminelle, 1996-02-29, Bulletin criminel 1996, n° 101, p. 295 (rejet). CONFER : (1°). (2) Cf. Chambre criminelle, 1993-03-11, Bulletin criminel 1993, n° 112, p. 270 (rejet et cassation) ; Chambre criminelle, 1992-12-01, Bulletin criminel 1992, n° 398, p. 1131 (rejet) ; Chambre criminelle, 1993-01-05, Bulletin criminel 1993, n° 6, p. 13 (rejet) ; Chambre criminelle, 1994-11-07, Bulletin criminel 1994, n° 354, p. 861 (cassation partielle). "Que les juges ajoutent que le prévenu, dirigeant de la société, ne saurait, pour éluder sa responsabilité, invoquer une délégation de pouvoirs au profit du directeur financier, dans la mesure où il avait, en se réservant la signature des chèques et en exigeant un compte rendu hebdomadaire sur cette question, conservé le contrôle effectif du respect, par l'entreprise, de ses obligations vis-à-vis de l'administration fiscale ; Attendu qu'en prononçant ainsi, et dès lors que la présomption de responsabilité du dirigeant social qu'instituent les articles 52 et 244 de la loi du 24 juillet 1966, en ce qu'elle n'a pas d'autre effet que de renverser la charge de la preuve, n'est pas contraire à la présomption d'innocence et dès lors également que la réalité et la portée de la délégation de pouvoirs, que le dirigeant peut invoquer pour combattre une telle présomption, sont laissées à l'appréciation des juges du fond, la cour d'appel a, sans encourir les griefs allégués, justifié sa décision "
109	Cour de cassation chambre criminelle		16-oct-97	96-85151	non				fraudes fiscales et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 15 mois d'emprisonnement avec sursis et 30 000 francs d'amende, a ordonné la publication de la décision	rejet	"alors que si les juges du fond peuvent se référer aux études et aux documents fournis par l'Administration et aux résultats de la vérification fiscale, ils ne peuvent motiver une décision de condamnation en se référant exclusivement aux seules évaluations de l'Administration faites pour établir les valeurs d'assiette, l'action de l'Administration pour établir l'assiette de l'impôt et la poursuite pour les délits prévus et réprimés par les articles 1741 et 1743 du Code général des impôts n'ayant pas le même objet..." ; Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué et du jugement mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que, pour déclarer le prévenu coupable des délits visés à la prévention, loin de s'être bornés à déduire l'existence de la fraude des résultats du contrôle fiscal opéré, par l'Administration, selon des règles de procédure et modes de preuve étrangers au procès pénal, les juges du fond ont recherché, à partir des éléments du dossier soumis aux débats, si le prévenu s'était matériellement soustrait à l'établissement et au paiement de l'impôt et s'il avait agi frauduleusement ;"

160	Cour de cassation chambre criminelle	23-oct-97	96-82629	non							fraude fiscale	déclarée solidairement tenue avec le redevable légal de l'impôt au paiement de la TVA fraudée	rejet	"Attendu que la demanderesse ne saurait se faire un grief des motifs par lesquels les juges, après l'avoir reconnue coupable de fraude fiscale, ont prononcé la solidarité prévue à l'article 1745 du Code général des impôts, dès lors que le prononcé d'une telle mesure n'est qu'une simple faculté, laissée à l'appréciation des juges du fond, dont ils ne doivent aucun compte ."
52	Cour de cassation chambre criminelle	06-nov-97	96-85304	non							fraude fiscale	condamné à 6 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"alors qu'enfin, la réparation du préjudice subi ne peut excéder les limites de celui-ci; que Philippe X... a été condamné à combler le passif de la SARL Somanutrans sur le fondement de l'article 180 de la loi du 25 janvier 1985, à hauteur de 15 000 000 de francs, passif dans lequel figure nécessairement la créance de l'administration fiscale résultant des droits fraudés et des pénalités y afférentes au paiement desquels Philippe X... a été solidairement condamné; qu'en jugeant que cette décision ne faisait pas obstacle à une nouvelle condamnation du prévenu, la cour d'appel a violé les textes susvisés"; Attendu que le demandeur ne saurait faire grief à la cour d'appel de l'avoir, en dépit de l'existence d'une procédure collective ouverte à son encontre et d'une condamnation au comblement du passif social, déclaré solidairement tenu envers l'Administration, avec la société Somanutrans, au paiement de la TVA fraudée, dès lors qu'une telle mesure, à caractère pénal, est sans incidence sur la détermination des droits dus et sur l'obligation pour les services fiscaux d'avoir à déclarer leurs créances dans les conditions prévues par la loi du 25 janvier 1985, lesquelles ne relèvent, ni l'une ni l'autre, de la compétence de la juridiction répressive ."
53	Cour de cassation chambre criminelle	06-nov-97	96-86127	non							fraude fiscale	condamné à 15 mois d'emprisonnement avec sursis et 50 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Qu'en effet, si, aux termes de l'article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatifs aux droits civils et politiques, introduit dans l'ordre juridique français par l'effet conjugué de la loi du 25 juin 1980, qui en a autorisé la ratification, et du décret du 29 janvier 1981, qui en a ordonné la publication, « nul ne peut être poursuivi ou puni en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi ou à la procédure pénale de son pays », cette règle ne trouve à s'appliquer que dans le cas où une même infraction pénale, ayant déjà donné lieu à un jugement définitif de condamnation ou d'acquittement, ferait l'objet d'une nouvelle poursuite et, le cas échéant, d'une condamnation devant ou par une juridiction répressive; Que, si cette règle, visée par l'article 4 du protocole n° 7, additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales, est entrée dans l'ordre juridique interne par suite de la publication de ce texte le 24 janvier 1989, elle n'est applicable, selon les réserves faites par la France en marge de ce protocole, que pour les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale; Qu'ainsi, aucune de ces dispositions conventionnelles n'interdit le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux sanctions infligées par le juge répressif"
63	Cour de cassation chambre criminelle	08-janv-98	96-86332	non							fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 18 mois d'emprisonnement avec sursis et 100 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	cassation	"Attendu qu'après avoir déclaré Michel X... coupable de fraude fiscale en matière de TVA et d'impôt sur les sociétés et d'omission d'écritures en comptabilité, l'avoir condamné notamment à une amende de 100 000 francs et dit qu'il sera solidairement tenu avec sa société au paiement des impôts fraudés et des pénalités y afférentes, la cour d'appel se borne à énoncer que la contrainte par corps s'exercera, s'il y a lieu, pour la durée prévue par l'article 750 du Code de procédure pénale. Mais attendu qu'en prononçant ainsi, en laissant incertaine l'étendue de la contrainte par corps au regard des articles 750 du Code de procédure pénale et L. 272 du Livre des procédures fiscales, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision"
17	Cour de cassation chambre criminelle	02-avr-98	97-81481	non							fraude fiscale pour minoration de la base taxable et majoration du droit à déduction au regard de la TVA	condamné le premier à 10 mois d'emprisonnement avec sursis et 20 000 francs d'amende, la seconde à 2 ans d'emprisonnement avec sursis et 50 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"les correspondances suivies qu'elle entretenait avec l'administration des Impôts indiquent qu'elle exerçait des fonctions d'animation et de direction dans la «société Yoster» "substitution d'une société à une autre pour bénéficier du régime de société nouvelle absence de démonstration du «caractère nouveau de l'activité" ET CONCLURE QUE : "les moyens qui, se bornent à remettre en discussion l'appréciation souveraine par les juges du fond des faits et circonstances de la cause contradictoirement débattus, ne sauraient être accueillis "
191	Cour de cassation chambre criminelle	28-mai-98	97-80756	non							fraudes fiscales	condamnés, le premier à 2 ans d'emprisonnement dont 18 mois avec sursis, la seconde à 6 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	cassation	L'annulation d'une décision judiciaire, qui remet la cause et les parties au même état où elles se trouvaient antérieurement ne postule l'annulation que de ce qui a été la suite nécessaire ou l'exécution de cette décision. Dès lors, n'encourt pas la censure l'arrêt portant condamnation pour fraude fiscale par omission de déclarations, qui constate que l'administration des Impôts avait connaissance de l'existence des sociétés en cause et de leur carence déclarative antérieurement aux investigations opérées au cours de visites domiciliaires autorisées par des ordonnances ultérieurement annulées. (1). Précédents jurisprudentiels : CONFER : (1°). (1) A rapprocher : Chambre criminelle, 1991-09-30, Bulletin criminel 1991, n° 321, p. 801 (annulation sans renvoi); Chambre criminelle, 1991-12-02, Bulletin criminel 1991, n° 452, p. 1151 (cassation partielle); Chambre criminelle, 1997-02-27, inédit, pourvoi n° J 95-86017.
36	Cour de cassation chambre criminelle	04-juin-98	97-84034	non			société	TVA	gérant		fraude fiscale	condamné à 8 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Que, pour déclarer le prévenu coupable de cette infraction, les juges énoncent notamment qu'il n'a, malgré plusieurs mises en demeure, jamais déposé, pendant la période visée à la prévention, les relevés mensuels de TVA, que ses dénégations sont dénuées de toute vraisemblance et que la persistance des manquements aux obligations déclaratives de la société ainsi que la volonté délibérée et reconnue de son dirigeant de ne pas payer la TVA encaissée auprès des clients, caractérisent l'élément intentionnel de l'infraction; Attendu qu'en l'état de ces énonciations, procédant de son pouvoir souverain d'appréciation, la cour d'appel a justifié sa décision sans encourir les griefs allégués ."
66	Cour de cassation chambre criminelle	08-oct-98	97-80404	non							fraudes fiscales	condamné à 18 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	"Attendu que, contrairement aux allégations du demandeur, les juges du second degré ont, par motifs adoptés, caractérisé l'élément intentionnel des infractions reprochées au prévenu, en relevant la répétition des omissions de déclaration et l'absence de suite donnée aux mises en demeure des services fiscaux ."
164	Cour de cassation chambre criminelle	24-mars-99	98-81979	non							fraude fiscale	condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis et 100 000 francs d'amende, ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que, les juges n'ayant pas à motiver spécialement le prononcé de la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts, le moyen est inopérant "
18	Cour de cassation chambre criminelle	02-juin-99	98-82922	non							fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 6 mois d'emprisonnement avec sursis et 300 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	présomption de commercialité (vendeur de tableaux) "les énonciations de l'arrêt attaqué et du jugement qu'il confirme mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel, par des motifs exempts d'insuffisance ou de contradiction et répondant aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie, a caractérisé en tous leurs éléments constitutifs, tant matériels qu'intentionnel, les infractions dont elle a déclaré le prévenu coupable"
19	Cour de cassation chambre criminelle	02-juin-99	98-83211	non							fraude fiscale	condamné à 6 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication de la décision	rejet	tentative de cassation sur le fait que le greffier n'aurait pas dû être présent...
20	Cour de cassation chambre criminelle	02-juin-99	98-84139	non							fraudes fiscales et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication de la décision	cassation	la défense de l'administration 1/ "la liquidation judiciaire de la personne morale ne fait pas obstacle à ce que, dès la condamnation pour fraude fiscale du dirigeant, le juge répressif décide que ce dernier sera solidairement tenu avec la personne morale redevable légale de l'impôt" 2/ "la circonstance que le prévenu ait lui-même fait l'objet d'une procédure de liquidation judiciaire ne fait pas davantage obstacle à ce que le juge répressif, ayant retenu à son encontre le délit de fraude fiscale, le déclare solidairement tenu avec la personne morale redevable de l'impôt " 3/ "le fait que le prévenu soit en liquidation judiciaire ne s'oppose pas davantage à ce que la contrainte par corps soit prononcée par le juge répressif dès qu'il déclare le prévenu coupable de fraude fiscale, sauf à ce que la mise en oeuvre de cette mesure d'exécution soit, le cas échéant, différée" le prononcé de la cour de cassation : 1/ "le juge ne peut, sans commettre tout à la fois un excès de pouvoir et un déni de justice, renvoyer une affaire sine die " 2/ "le juge ne peut renvoyer une affaire sine die en justifiant ce renvoi par référence à l'existence d'une voie de recours dirigée contre une précédente décision sans s'assurer au préalable que ce recours pourra être effectivement jugé" 3/ "qu'en prononçant ainsi, sans fixer la date à laquelle l'affaire serait à nouveau appelée, la cour d'appel a méconnu le texte susvisé et le principe ci-dessus énoncé et interrompu le cours de la justice"

104	Cour de cassation chambre criminelle	16-juin-99 98-82726	non	cour d'appel de CHAMBERY chambre correctionnelle, du 22 janvier 1998	tva	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 6 mois d'emprisonnement avec sursis, ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits dont elle a déclaré le prévenu coupable ; D'où il suit que le moyen, qui manque en fait en sa première branche et qui, pour le surplus, se borne à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, contradictoirement débattus, ne saurait être admis "
188	Cour de cassation chambre criminelle	27-oct-99 98-85213	non	Cour d'appel de Grenoble (chambre correctionnelle), du 21 janvier 1998	tva	abus de biens sociaux, banqueroute, infraction au Code du travail et fraude fiscale	a condamné le premier à 5 ans d'emprisonnement avec sursis, à 5 ans d'interdiction des droits civiques, civils et de famille, à la publication de la décision	rejet	1° Fait l'exacte application des règles de l'autorité de la chose jugée au civil la cour d'appel qui, saisie par l'administration des Impôts d'une demande tendant à l'application des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts, rejette l'exception de chose jugée tirée d'une décision définitive du président du tribunal de grande instance ayant débouté l'Administration de sa demande fondée sur l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, en énonçant que les deux actions ont une cause différente(1). 1° CHOSE JUGEE - Identité d'objet - Impôts et taxes - Impôts directs et taxes assimilées - Pénalités et peines - Condamnations pécuniaires - Dirigeant social - Action fondée sur l'article 1745 du Code général des impôts et action fondée sur les articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales (non) 1° CHOSE JUGEE - Autorité du civil - Impôts et taxes - Impôts directs et taxes assimilées - Pénalités et peines - Condamnations pécuniaires - Dirigeant social - Décision du président du Tribunal de grande instance fondée sur les articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales - Autorité sur l'action fondée sur l'article 1745 du Code général des impôts devant la juridiction pénale (non) 1° CHOSE JUGEE - Identité de parties - Impôts et taxes - Impôts directs et taxes assimilées - Pénalités et peines - Condamnations pécuniaires - Dirigeant social - Action fondée sur l'article 1745 du Code général des impôts et action fondée sur les articles L. 266 et L. 267 du Livre des procédures fiscales (non). 1° SOLIDARITE - Fraude fiscale - Paiement de l'impôt fraudé et des pénalités fiscales - Condamné et redevable de l'impôt - Article 1745 du Code général des impôts 2° ACTION CIVILE - Recevabilité - Syndicat - Intérêt collectif de la profession - Abus de biens sociaux - Préjudice direct ou indirect (non). Précédents jurisprudentiels : CONFER : (1°), (1) Cf. Chambre criminelle, 1986-10-13, Bulletin criminel 1986, n° 281 (3°), p. 714 (rejet), et "Attendu que, pour déclarer irrecevables la constitution de partie civile de la Fédération des services CFDT et de l'Union départementale des syndicats CFDT de l'Isère du chef d'abus de biens sociaux et de banqueroute, la cour d'appel énonce que ces syndicats n'établissent l'existence d'aucun préjudice même indirect porté à l'intérêt collectif de la profession, distinct de l'intérêt général et du préjudice individuel subi par les salariés ; Attendu qu'en statuant ainsi, la cour d'appel a justifié sa décision" (l'administration a seule un intérêt à agir sur la base des dispo 1745)
76	Cour de cassation chambre criminelle	10-nov-99 98-82643	non	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 10 mars 1998	tva is	fraudes fiscales	condamné à 1 an d'emprisonnement dont 6 mois avec sursis et mise à l'épreuve pendant 3 ans, 150 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu qu'en prononçant ainsi, et dès lors que la mise en liquidation judiciaire d'un prévenu ne s'oppose ni au prononcé de la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts, mesure à caractère pénal, qui est sans incidence sur la détermination des droits dus et sur l'obligation pour l'Administration de déclarer sa créance en application de la loi du 25 janvier 1985, ni au prononcé de la contrainte par corps, cette mesure étant suspendue jusqu'à la clôture de la procédure collective "
167	Cour de cassation chambre criminelle	24-nov-99 98-85631	non	cour d'appel de Lyon 7ème chambre, du 3 juin 1998	tva	fraude fiscale	condamnée à 1 an d'emprisonnement avec sursis, 20 000 francs d'amende, a ordonné la publication de la décision	rejet	"Attendu que l'arrêt, confirmant le jugement qui avait condamné la demanderesse notamment à une amende et fixé la durée de la contrainte par corps par application de l'article 750 du Code de procédure pénale, a "fixé en tant que de besoin la contrainte par corps conformément à la loi" ; Que cette mention exclut que la contrainte par corps ait été prononcée sur le fondement des articles 1741 du Code général des impôts et L. 272 du Livre des procédures fiscales "
60	Cour de cassation chambre criminelle	08-déc-99 99-80350	non	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 14 décembre 1998	tva	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 15 mois d'emprisonnement avec sursis, 100 000 francs d'amende, 3 ans d'interdiction de diriger toute entreprise commerciale ou toute personne morale, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que, contrairement aux allégations du demandeur, la cour d'appel, qui a prononcé sa solidarité avec le redevable légal des impôts fraudés et des pénalités fiscales y afférentes en application de l'article 1745 du Code général des impôts, n'avait pas à en fixer le montant, dès lors qu'elle n'est pas le juge de l'impôt ;"
15	Cour de cassation chambre criminelle	01-mars-00 98-87885	non	cour d'appel de Versailles 9ème chambre, du 18 novembre 1998	nr	de fraude fiscale et omission de passation d'écritures en comptabilité	nr	rejet	"la constitution de partie civile de l'Administration fiscale est recevable, même en cas où le prévenu est en liquidation judiciaire, puisqu'elle ne peut demander la condamnation de celui-ci à un quelconque paiement, au juge répressif, au surplus incompétent pour déterminer l'assiette de l'impôt fraudé "
199	Cour de cassation chambre criminelle	29-mars-00 99-82233	non	cour d'appel de Lyon 7ème chambre, du 27 janvier 1999	nr	fraudes fiscales et omission d'écritures en comptabilité	nr	rejet	"Qu'après avoir, dans les motifs du jugement, reproduit les conclusions de l'administration des Impôts et dit qu'il y avait lieu d'y faire droit, le tribunal n'a, cependant, dans le dispositif, ordonné la solidarité des prévenus avec la société "le Garage-Club ", que pour le seul paiement de l'amende, conformément aux dispositions de l'article 1741 du Code général des Impôts ; Que, par jugement du 6 mai 1998, le tribunal a fait droit à la requête de l'Administration aux fins de rectification du jugement du 15 mai 1997, en ordonnant la solidarité des prévenus avec la société précitée " au paiement des impôts fraudés et à celui des pénalités afférentes conformément aux dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts ", comme l'avait sollicité l'Administration dans ses conclusions initiales ;
200	Cour de cassation chambre criminelle	29-mars-00 99-83873	non	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 12 mai 1999	tva ir	fraudes fiscales	condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis et 50 000 francs d'amende	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits dont elle a déclaré le prévenu coupable ;
57	Cour de cassation chambre criminelle	07-juin-00 99-83859	non	cour d'appel de REIMS chambre correctionnelle, du 5 mai 1999	tva	fraude fiscale	condamné à 8 mois d'emprisonnement avec sursis et 20 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	D'où il suit que les moyens, qui se bornent à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne sauraient être admis" "D'où il suit que le moyen, qui se borne à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne saurait être admis"

	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et passation d'écritures inexactes en comptabilité	18 mois d'emprisonnement dont 12 mois avec sursis, et 2 ans d'emprisonnement dont un an avec sursis, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	"Attendu que, pour déclarer X... Wilhelm et Marlyse Y... solidairement tenus entre eux et avec les sociétés S3B et SEC, redevables légales, au paiement de l'ensemble des impôts fraudés et des pénalités fiscales y afférentes, les juges, par motifs propres et adoptés, d'une part, énoncent que les deux époux, dont chacun est poursuivi pour la période au cours de laquelle il a exercé les fonctions de dirigeant de droit de chacune des sociétés correspondant toutes deux à des bureaux d'études, se sont succédé dans l'exercice de ces fonctions et que Marlyse Y... a été salariée de l'une d'entre elles avant d'en présider le conseil d'administration, d'autre part, décrivent, sans distinguer, suivant les périodes, un mode de fraude identique consistant à soustraire des sommes à l'impôt afin de distribuer des commissions occultes et des cadeaux ou avantages en vue d'obtenir des marchés ;
								Attendu qu'en l'état de ces seuls motifs, d'où se déduit l'existence, entre les divers faits de fraudes fiscales commis par chacun des deux prévenus, d'un lien de connexité de nature à justifier le prononcé de la solidarité, l'arrêt attaqué n'encourt pas le grief allégué ;
								D'où il suit que le moyen ne saurait être admis "
139		21-juin-00	99-81666	cour d'appel de Paris 9 ^{ème} chambre, du 25 janvier 1999		tva		
	Cour de cassation chambre criminelle		non	Bulletin criminel 2000 N° 240 p. 709	fraude fiscale	condamné à 10 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que, pour écarter l'exception de nullité tirée de la violation de l'article L. 10 du Livre des procédures fiscales, en l'absence de remise, avant l'engagement de l'une des vérifications, de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, les juges du second degré se prononcent par les motifs repris au moyen ; Attendu qu'en cet état, la cour d'appel n'encourt pas la censure ; Qu'en effet, l'omission d'informer le contribuable de son droit d'être assisté d'un conseil et l'absence de débat oral et contradictoire entre le contribuable et le vérificateur, portant atteinte aux droits de la défense, sont les seules irrégularités affectant les opérations administratives préalables à l'engagement de poursuites pénales pour fraude fiscale susceptibles de conduire à l'annulation de la procédure par le juge judiciaire" ° Fait l'exacte application de l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales la cour d'appel qui énonce que l'administration des Impôts a pris toutes précautions pour que l'avis de vérification soit adressé au contribuable dans un délai raisonnable et qu'en ne retirant le pli que 15 jours après sa présentation, sans justifier d'une impossibilité de le retirer auparavant, le retard avec lequel celui-ci en a pris connaissance n'est imputable qu'à lui seul(1). L'omission d'informer le contribuable de son droit d'être assisté d'un conseil et l'absence de débat oral et contradictoire entre le contribuable et le vérificateur, portant atteinte aux droits de la défense, sont les seules irrégularités affectant les opérations administratives préalables à l'engagement de poursuites pénales pour fraude fiscale susceptibles de conduire à l'annulation de la procédure par le juge judiciaire. Dès lors, n'encourt pas la censure l'arrêt de la cour d'appel qui écarte l'exception de nullité, présentée par le prévenu, tirée de la violation de l'article L. 10 du Livre des procédures fiscales, en l'absence de remise, avant l'engagement d'une vérification, de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié(2) Précédents jurisprudentiels : CONFER : (1°), (1) A rapprocher : Chambre criminelle, 1988-01-04, Bulletin criminel 1988, n° 3 (1°), p. 4 (rejet) ; Chambre criminelle, 1996-03-21, Bulletin criminel 1996, n° 131, p. 377 (rejet). CONFER : (2°). (2) Cf. Chambre criminelle, 1997-10-09, Bulletin criminel 1997, n° 331 (1o), p. 1097 (rejet).
140		21-juin-00	99-84102	Cour d'appel de Toulouse (chambre correctionnelle), du 19 mai 1999				
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale	condamnés, la première à 9 mois d'emprisonnement avec sursis et 60 000 francs d'amende, le second à 9 mois d'emprisonnement avec sursis et 100 000 francs d'amende, chacun à 5 ans d'interdiction des droits civiques, civils et de famille, a ordonné la publication et l'affichage	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué et du jugement qu'il confirme mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel, qui a puisé ses éléments de conviction tant dans ses propres constatations que dans celles du vérificateur, a, en répondant sans insuffisance aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie, caractérisé en tous ses éléments, tant matériels qu'intentionnel, le délit de fraude fiscale dont elle a déclaré les prévenus coupables ;
								D'où il suit que les moyens, qui se bornent à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne sauraient être admis "
141		21-juin-00	99-85092	cour d'appel d'Amiens chambre correctionnelle, du 29 juin 1999		tva		
	Cour de cassation chambre criminelle		non		abus de biens sociaux, fraude fiscale et omission de passation d'écritures en comptabilité	condamné à 3 ans d'emprisonnement avec sursis, 100 000 francs d'amende	rejet	"3) alors, enfin, que la solidarité fiscale est une peine subordonnée à des conditions légales qu'il appartient au juge répressif de caractériser ; que la Cour a méconnu ses pouvoirs en prononçant pareille mesure parce qu'elle avait été demandée par l'Administration et sans constater, en tout état de cause, la réunion des conditions d'application de la solidarité querelée" ° Sur la troisième branche :
								Attendu que les juges n'ont pas à motiver spécialement le prononcé à l'encontre de condamnés pour fraude fiscale de la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts ;
142		21-juin-00	99-86318	cour d'appel D'Orléans chambre correctionnelle, du 26 août 1999		is tva ir		
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale	condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis et 20 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué, reproduites aux moyens, mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel, qui n'avait pas à descendre dans le détail de l'argumentation du demandeur, a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie, caractérisé en tous ses éléments, tant matériels qu'intentionnel, le délit dont elle a déclaré le prévenu coupable et justifié sa décision de déclarer recevable la constitution de partie civile de l'administration des Impôts ; D'où il suit que les moyens, qui se bornent à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne sauraient être admis "
56		06-sept-00	99-87220	cour d'appel de Poitiers chambre correctionnelle, du 28 octobre 1999		tva		
	Cour de cassation chambre criminelle		non	Bulletin criminel 2000 N° 272 p. 803	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamnation définitive (sans détailler)	cassation	"Vu l'article 513, dernier alinéa, du Code de procédure pénale ;
								Attendu qu'aux termes de ce texte, le prévenu ou son avocat auront toujours la parole les derniers ; que cette règle, qui domine tout débat pénal, concerne toutes les procédures intéressant la défense et se terminant par un jugement ou un arrêt ; qu'il en est ainsi en cas de prononcé de la solidarité fiscale et de la contrainte par corps, mesurées à caractère pénal prévues par les articles L. 272 du Livre des procédures fiscales et 1745 du Code général des impôts ;
135		20-sept-00	99-81392	Cour d'appel de Paris, du 4 février 1999				
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et omission de passation d'écritures en comptabilité	solidarité	rejet	Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué qu'à l'issue des débats devant la cour d'appel, saisie des seuls intérêts civils après condamnation, "seuls les fonctionnaires territorialement compétents pour suivre l'action fiscale devant les juridictions répressives sont habilités à relever appel au nom de leur administration sans avoir à produire un pouvoir spécial au sens de l'article 502 du Code de procédure pénale"
38		04-oct-00	99-85191	cour d'appel de DOUAI 6ème chambre, du 8 juin 1999		société		
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	l'a condamné à 4 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision		"alors que les juges doivent spécifier la peine prononcée ainsi que le montant des réparations civiles ; que, dès lors, en se bornant à condamner le prévenu au paiement des impôts fraudés et des majorations et pénalités y afférentes, sans préciser le montant desdits impôts, majoration et pénalités, la cour d'appel a prononcé une sanction indéterminée et violé le principe de légalité des délits et des peines" ; Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué que les juges du fond, après avoir condamné les prévenus pour fraude fiscale, les ont déclarés solidairement tenus avec la société Salomon «au paiement des impôts fraudés, et des majorations et pénalités y afférentes, dans les limites des faits visés à la prévention et retenus à la charge de chacun d'entre eux» ; Qu'en prononçant ainsi, et dès lors qu'il n'appartient pas au juge répressif, qui n'est pas le juge de l'impôt, de déterminer le montant des impôts fraudés, des majorations et des pénalités, la cour d'appel a fait l'exacte application de l'article 1745 du Code général des impôts ;
100		15-nov-00	00-81166	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 26 janvier 2000		tva		
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraudes fiscales et omission d'écritures ou passation d'écritures fictives en comptabilité	les a condamnés chacun à 1 an d'emprisonnement, et en outre le premier à 3 ans d'interdiction d'exercer une profession industrielle, commerciale ou libérale, le second à 3 ans d'interdiction de gérer, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué et des jugements qu'il confirme mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction et en répondant aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie, caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits de fraude fiscale dont elle a déclaré les prévenus coupables ;
								D'où il suit que les moyens, qui se bornent à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, contradictoirement débattus, ne sauraient être admis"
201		29-nov-00	00-80173	cour d'appel de DOUAI 6ème chambre, du 30 septembre 1999		tva		
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	l'a condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"alors, d'autre part, qu'en retenant que, sur les peines prononcées, la cour d'appel émendra le jugement pour mieux tenir compte de la responsabilité de chacun des co-auteurs des infractions sans dispenser Jean Y... de la solidarité, cette mesure, bien qu'ayant un caractère pénal, étant également prévue à titre de réparation, la cour d'appel qui ne caractérise pas la direction effective de l'entreprise par le demandeur, nonobstant sa qualité de dirigeant de droit, n'a pas légalement justifié sa décision au regard de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales" ; Attendu que le demandeur, ayant été déclaré coupable de fraude fiscale, ne saurait faire grief à la cour d'appel de l'avoir condamné solidairement avec la société au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes, dès lors que le prononcé de la solidarité relève d'une faculté dont les juges ne doivent aucun compte "
202		29-nov-00	00-82175	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 6 mars 2000		tva		

	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale	condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis et 250 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"alors que, d'autre part, en tirant de l'acquiescement tacite de Jean-François X... au jugement du tribunal de grande instance de Paris du 31 mars 1999, qui l'a reconnu coupable de fraude fiscale en matière d'impôt sur le revenu, pour n'avoir pas déclaré dans la catégorie des avantages en nature les dépenses engagées par la société JFB Conseil dans sa résidence secondaire, la reconnaissance de sa mauvaise foi quant à la déduction par la société JFB Conseil des mêmes dépenses, la cour d'appel de Paris a violé l'article 39-1 du code général des impôts ensemble les articles L.227 du Livre des procédures fiscales et 1741 du Code général des Impôts" ; Les moyens étant réunis ; Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué, partiellement reprises aux moyens, mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous ses éléments, tant matériels qu'intentionnel, le délit dont elle a déclaré le prévenu coupable "
203		29-nov-00	00-82669			cour d'appel de Paris 9ème chambre , du 20 mars 2000	is (déduction charge 39-1)	
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale	condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis et 50 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu qu'il ne résulte d'aucunes conclusions en première instance ni de mentions du jugement que le prévenu ait contesté, devant le tribunal, la qualité du trésorier général du Val-de-Marne à se constituer partie civile ; que, dans ses écritures en cause d'appel, il n'a pas davantage contesté cette constitution, ni la comparution volontaire, devant la Cour, du directeur départemental des services fiscaux du Val-de-Marne ; qu'il ne saurait dès lors se faire un grief de la substitution au premier de ce dernier, seul des deux à être habilité à se constituer partie civile au nom de l'administration des Impôts "
81		11-janv-01	00-83022			cour d'appel de Paris 9ème chambre , du 29 mars 2000	tva	
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraudes fiscales	condamné à 10 mois d'emprisonnement avec sursis et 30 000 francs d'amende, a ordonné la publication de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits de fraudes fiscales dont elle a déclaré le prévenu coupable ;
136		21-févr-01	00-83436			cour d'appel de Dijon chambre correctionnelle , du 27 avril 2000	tva et is	D'où il suit que les moyens, qui se bornent à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne sauraient être admis "
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 16 mois d'emprisonnement dont 12 avec sursis et 10 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	" Attendu que, pour condamner Pascal X... à une peine d'emprisonnement partiellement sans sursis, l'arrêt attaqué, par motifs adoptés, relève ses multiples condamnations, notamment pour exécution d'un travail clandestin réalisée dans le même temps que la fraude fiscale, sa persistance dans les omissions de déclarations et l'importance des droits fraudés ; Attendu qu'en l'état de ces énonciations répondant aux exigences de l'article 132-19 du Code pénal, la cour d'appel a justifié sa décision "
137		21-févr-01	00-83634			cour d'appel de Rennes 3ème chambre , du 4 mai 2000		
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraudes fiscales	condamné à 4 mois d'emprisonnement avec sursis, 30 000 francs d'amende, a ordonné la publication de la décision	rejet	"le fait d'avoir différé le règlement de la TVA en «décalant» systématiquement une partie du chiffre d'affaires imposable à la TVA d'un exercice sur l'autre, afin de procurer aux entreprises dirigées par Jean-Jacques Y... une trésorerie fictive à court terme, établit clairement l'intention frauduleuse du prévenu ; que ce dernier soutient qu'en procédant ainsi, il a agi dans le but de sauver l'entreprise et l'emploi de ses salariés, et non dans l'intention de se soustraire à l'impôt qu'il paye d'ailleurs régulièrement depuis lors ; que, cependant, la parfaite connaissance du procédé frauduleux employé est constitutive de la mauvaise foi retenue à l'encontre de Jean-Jacques Y..., l'intention frauduleuse ne se confondant nullement, en droit pénal, avec le mobile poursuivi "
27		03-mai-01	00-83599			cour d'appel d'AIX-EN-PROVENCE 5ème chambre , du 16 mars 2000	TVA	
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale	condamné à 15 mois d'emprisonnement avec sursis, 50 000 francs d'amende, 5 ans d'interdiction des droits d'éligibilité, d'exercer une fonction juridictionnelle,	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel, qui n'avait pas à entrer dans le détail de l'argumentation du prévenu a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous ses éléments, tant matériels qu'intentionnel, le délit dont elle l'a déclaré coupable"
205		30-mai-01	00-86533			cour d'appel de Versailles 9ème chambre , du 28 septembre 2000	is et ir	
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale	condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis	rejet	"[...] le demandeur faisait valoir que, par application de l'article 1745 du Code général des impôts, ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive prononcée sur le fondement des articles 1741 à 1743 peuvent seulement être tenus solidairement avec le redevable légal de l'impôt fraudé au paiement de cet impôt et des pénalités, les premiers juges ayant condamné le demandeur seul au paiement des impôts fraudés ainsi que des pénalités fiscales afférentes ; qu'ayant retenu qu'il y a lieu de confirmer le fait que Jacques X..., en liquidation judiciaire, sera tenu personnellement avec la personne morale au paiement des sommes réclamées puis, dans le dispositif, confirmé le jugement entrepris lequel avait condamné le demandeur sans solidarité avec la personne morale, la cour d'appel a violé les textes susvisés" ; Attendu que le moyen, inopérant en ce qu'il invoque des décisions prises par l'Administration lors de vérifications antérieures, est irrecevable en ce qu'il allègue une prétendue discordance entre les motifs et le dispositif susceptible d'être rectifiée suivant la procédure prévue aux articles 710 et 711 du Code de procédure pénale "
87		13-juin-01	00-84161			cour d'appel de Rennes 3ème chambre , du 18 mai 2000	tva	
	Cour de cassation chambre criminelle		non		chef de fraude fiscale	solidairement tenu avec le redevable de l'impôt au paiement des impôts fraudés, des pénalités et amendes fiscales y afférentes	rejet	"Attendu que, pour infirmer la décision des premiers juges qui n'avaient pas fait droit à la demande de l'administration des Impôts fondée sur l'article 1745 du Code général des impôts, la cour d'appel énonce qu'en vertu de ce texte, en cas de condamnation pour fraude fiscale, il appartient au juge répressif d'apprécier s'il y a lieu ou non de prononcer la sanction complémentaire que constitue la solidarité avec le redevable légal de l'impôt, et que le comportement de Patrick X... définitivement déclaré coupable de fraude fiscale, qui a fait preuve d'une persévérance constante dans sa volonté de dissimuler des sommes sujettes à l'impôt, justifie le prononcé de cette mesure ; Attendu qu'en prononçant ainsi, la cour d'appel, qui n'avait pas à motiver spécialement la sanction que l'article 1745 du Code général des impôts laissait à son appréciation souveraine, a justifié sa décision "
78		10-oct-01	01-83451			cour d'appel de Rouen chambre correctionnelle , du 29 mars 2001		
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale	les a déclarés solidairement tenus avec le redevable légal au paiement des impôts fraudés et à celui des pénalités y afférentes	rejet	"alors que la loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires ; que le prononcé, sur le fondement de l'article 1745 du Code général des impôts, de la solidarité pour le paiement de l'impôt fraudé et des pénalités fiscales y afférentes, entre le redevable légal de l'impôt et celui qui a été condamné par application de l'article 1741 du Code général des impôts, n'est justifié que si ce dernier a, personnellement tiré profit de la fraude fiscale ; que Mohamed-Zubair Z... et Jeannine Y... faisaient valoir, dans leurs conclusions d'appel, que l'infraction fiscale dont ils ont été déclarés coupables, ne leur avait procuré aucun enrichissement personnel ; qu'en omettant de répondre à ce moyen, la cour d'appel a entaché sa décision d'un défaut de motifs" ;
168		24-oct-01	00-87309			cour d'appel de Paris 9ème chambre , du 23 octobre 2000	tva	
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale	condamné à 6 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication de la décision	rejet	"Attendu que les demandeurs ne peuvent être déclarés coupables de fraude fiscale, ne pouvant faire grief à la cour d'appel de les avoir condamnés ; Attendu qu'en prononçant la solidarité du condamné avec la société redevable des impôts fraudés, disposition qui ne prendra effet qu'à la date où la décision deviendra définitive, la cour d'appel a fait l'exacte application de l'article 1745 du Code général des impôts ;
145		21-nov-01	01-80116			cour d'appel de Rennes 3ème chambre , du 23 novembre 2000	tva	D'où il suit que le moyen, qui se borne à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, contradictoirement débattus, ne saurait être admis ; Et attendu que l'arrêt est régulier en la forme "
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à un an d'emprisonnement avec sursis et 30 000 francs d'amende, a ordonné la publication de la décision	rejet	"Attendu que, pour écarter les conclusions du prévenu, qui faisait valoir qu'aucune condamnation solidaire avec la société La Mandarine, dont il était le gérant, ne pouvait être prononcée, cette société ayant fait l'objet d'une clôture pour insuffisance d'actif et n'ayant plus d'existence juridique, les juges du second degré énoncent qu'il ne s'agit pas de condamner cette société solidairement avec le prévenu, mais de faire application des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts ;Attendu qu'en prononçant ainsi, et dès lors que la mise en liquidation judiciaire du redevable de l'impôt, même clôturée pour insuffisance d'actif, ne s'oppose pas au prononcé de la solidarité prévue par le texte précité à l'égard de l'auteur de la fraude fiscale, mesure à caractère pénal, qui est sans incidence sur la détermination des droits dus et sur l'obligation pour l'Administration de déclarer sa créance en application de la loi du 25 janvier 1985 ;"
42		05-déc-01	01-81995			cour d'appel de Rennes 3ème chambre , du 25 janvier 2001	société	

	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale	condamné à 10 mois d'emprisonnement avec sursis et 50 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu, d'une part, que, pour écarter les conclusions du prévenu et le déclarer solidairement tenu au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes, la cour d'appel énonce que la condamnation solidaire du prévenu avec le redevable légal des impôts au paiement des droits fraudés, en application de l'article L. 1745 du Code général des Impôts, n'est pas subordonnée à l'obligation, pour les services fiscaux, de déclarer leur créance conformément aux dispositions de la loi du 25 janvier 1985, devenues les articles L. 621-1 et suivants du Code de commerce ; Attendu qu'en statuant ainsi, et dès lors que la mise en liquidation judiciaire de la société ne s'oppose pas au prononcé de la solidarité prévue par l'article L. 1745 du Code général des impôts, mesure à caractère pénal, qui est sans incidence sur la détermination des droits dus, et sur l'obligation pour l'Administration de déclarer sa créance, les juges, sans encourir les griefs allégués, ont fait l'exacte application des textes visés au moyen "
184	Cour de cassation chambre criminelle	27-mars-02 01-82359	non	cour d'appel de METZ chambre correctionnelle, du 25 janvier 2001	tva is	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	les a condamnés, chacun, à un an d'emprisonnement avec sursis, 50 000 francs d'amende, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, reconnu à Michel X... la qualité de gérant de fait de la société MCB Constructions et caractérisé en tous leurs éléments tant matériels qu'intentionnel, sans méconnaître la présomption d'innocence, les délits dont elle a déclaré les prévenus coupables ; D'où il suit que les moyens, qui se bornent à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne sauraient être admis "
185	Cour de cassation chambre criminelle	27-mars-02 01-84323	non	Cour d'appel de Grenoble chambre correctionnelle, du 19 avril 2001	tva is	fraude fiscale	condamné à 6 mois d'emprisonnement avec sursis, 50 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"alors que les arrêts et jugements rendus en dernier ressort sont déclarés nuls s'ils ne contiennent pas de motifs ou si leurs motifs sont insuffisants ; qu'en prononçant la solidarité de Roland Y... au paiement des rappels de taxe sur la valeur ajoutée en cause, sur le fondement de l'article 1745 du Code général des impôts, sans préciser les motifs de cette condamnation, les juges d'appel ont violé les textes susvisés ; Attendu que, le demandeur ayant été déclaré coupable de fraude fiscale, le prononcé de la solidarité du prévenu, avec la société Transports Y..., redevable légal de la taxe à la valeur ajoutée, relève d'une faculté dont les juges ne doivent aucun compte "
156	Cour de cassation chambre criminelle	23-mai-02 01-85476	non	Bulletin criminel 2002 N° 128 p. 464	tva	fraude fiscale	condamné à un an d'emprisonnement avec sursis, à 100 000 francs d'amende	rejet	Justifie sa décision la cour d'appel qui, pour déclarer coupable d'organisation frauduleuse d'insolvabilité le président d'une association, relève qu'après perception de dons manuels assujettis à droits de mutation à titre gratuit et taxation d'office consécutive à des mises en demeure infructueuses, l'intéressé a dissous l'association et transféré ses actifs à l'étranger pour déjouer l'action paulienne intentée par l'administration fiscale. Le prévenu ne peut remettre en question devant le juge répressif le bien-fondé d'un impôt qu'il lui appartenait de contester devant la juridiction compétente. "Attendu que les juges retiennent que Bernard X..., ancien inspecteur des Impôts était parfaitement conscient des risques de taxation encourus par l'association à la suite de la révélation des dons, ainsi que le fait apparaître un document saisi lors des visites domiciliaires, et qu'il s'est ainsi livré à des manoeuvres mettant obstacle au recouvrement de l'impôt ; Attendu qu'en l'état de ces énonciations, et dès lors que Bernard X... ne saurait remettre en question devant le juge répressif le bien-fondé d'un impôt qu'il lui appartenait de contester devant la juridiction compétente, la cour d'appel, qui n'avait pas à déterminer le montant des droits fraudés et des pénalités fiscales, ni à motiver spécialement la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts, a caractérisé en tous ses éléments, tant matériels qu'intentionnel, le délit de fraude fiscale par organisation frauduleuse d'insolvabilité dont elle a déclaré le prévenu coupable ; D'où il suit que les moyens doivent être écartés"
43	Cour de cassation chambre criminelle	05-juin-02 00-87901	non	Cour d'appel d'Aix-en-Provence, du 26 octobre 2000	association DMTG	fraude fiscale	condamné à 18 mois d'emprisonnement avec sursis, 10 000 francs d'amende, 3 ans d'interdiction d'exercer une profession industrielle, commerciale ou libérale, a ordonné la publication et l'affichage	rejet	"Attendu que, si c'est à tort que la cour d'appel a rejeté la demande du prévenu tendant à voir constater qu'elle n'est saisie que des faits commis entre les 1er janvier 1996 et 1er décembre 1997, au motif que cette demande, qui s'analyse en une exception de nullité de la citation, n'a pas été présentée avant toute défense au fond, l'arrêt n'encourt pas la censure dès lors qu'il résulte de ses énonciations et du jugement qu'il confirme que le prévenu a été déclaré coupable de s'être volontairement soustrait au paiement de la taxe à la valeur ajoutée exigible sur la période visée dans la citation, soit du 1er janvier 1995 au 1er décembre 1997, la mention que les faits ont été commis de 1996 à 1998 étant superflue "
44	Cour de cassation chambre criminelle	05-juin-02 01-86208	non	cour d'appel de Nancy chambre correctionnelle, du 22 mai 2001	société	fraude fiscale	condamné à 20 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous ses éléments, tant matériels qu'intentionnel, le délit dont elle a déclaré le prévenu coupable ; D'où il suit que le moyen, qui se borne à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne saurait être admis ;"
123	Cour de cassation chambre criminelle	19-juin-02 01-85750	non	cour d'appel d'AIX-EN-PROVENCE 5ème chambre, du 30 mai 2001	tva	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamnés chacun à 6 mois d'emprisonnement avec sursis et 20 000 francs d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que l'arrêt attaqué, après avoir infirmé le jugement qui lui était déferé en ce qu'il avait déclaré la prescription acquise pour les années 1992 et 1993, a déclaré les prévenus coupables de l'ensemble des faits de fraude fiscale visés à la prévention et a confirmé le jugement en toutes ses dispositions civiles, notamment concernant le prononcé de la solidarité des prévenus avec la société, redevable légal de l'impôt, pour le paiement des impôts fraudés et des pénalités y afférentes ; Attendu que le fait que le jugement confirmé ait précisé que la solidarité n'était prononcée que pour la période non prescrite n'entraîne pas de contradiction entre les chefs de dispositif de l'arrêt, cette mention étant seulement devenue surabondante, en l'absence de prescription retenue ;"
124	Cour de cassation chambre criminelle	19-juin-02 01-85751	non	cour d'appel d'AIX-EN-PROVENCE 5ème chambre, du 30 mai 2001	tva	fraude fiscale	condamnation solidaire	rejet	" , lorsque les juges prononcent une condamnation pour fraude fiscale en application des articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, l'administration des Impôts, partie civile sur le fondement de l'article L. 232 du Livre des procédures fiscales, est recevable à demander la solidarité du condamné avec le redevable légal des impôts fraudés, prévue par l'article 1745 du Code précité "
41	Cour de cassation chambre criminelle	04-sept-02 01-86705	non	cour d'appel de Versailles 9ème chambre, du 12 septembre 2001	société	fraude fiscale	condamné à 2 ans d'emprisonnement avec sursis et mise à l'épreuve, 50 000 francs d'amende	Cassation partielle par voie de retranchement sans renvoi	Encourt, dès lors, la cassation l'arrêt qui, sur les seuls appels du ministère public et du prévenu, prononce la solidarité de ce dernier avec le redevable de l'impôt alors que cette mesure, prévue à l'article 1745 du Code général des impôts, ne peut être prononcée par les juridictions répressives qu'à la requête de l'administration des Impôts, partie civile. . "Attendu que les juges du second degré, saisis des seuls appels du ministère public et du prévenu, ne peuvent réformer au profit de la partie civile, non appelante et intimée, les dispositions de la décision entreprise ; Attendu qu'en première instance, le tribunal a déclaré Pierre X... coupable de fraude fiscale par omission de déclaration, l'a condamné à deux ans d'emprisonnement avec sursis et 50 000 francs d'amende, a ordonné la publication de la décision, mais a rejeté la demande de l'administration fiscale tendant au prononcé de la solidarité avec la société redevable de l'impôt fraudé ; Attendu que, statuant sur les seuls appels du procureur de la République et du prévenu, les juges du second degré, confirmant le jugement entrepris sur la déclaration de culpabilité et le réformant partiellement sur la peine, ont prononcé la solidarité du prévenu avec la société redevable de l'impôt fraudé en énonçant que la solidarité est une peine et non une réparation civile ; Mais attendu qu'en cet état, alors que l'administration des Impôts n'a pas interjeté appel et que la solidarité, prévue à l'article 1745 du Code général des impôts, ne peut être prononcée par les juridictions répressives qu'à sa requête, la cour d'appel a méconnu le sens et la portée des textes susvisés "
118	Cour de cassation chambre commerciale	18-sept-02 01-87824	non	Cour d'appel de Grenoble (chambre correctionnelle), du 1 juin 2001	tva	fraude	conséquences sur les droits de succession d'une condamnation 1745 pour les impôts de sociétés dirigées par le de cujus	héritier (problèmes droits de succession)	"lorsqu'une personne ayant fait l'objet d'une condamnation pénale définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 et 1743 du Code général des impôts, a été déclarée solidairement tenue avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt, ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes, le titre exécutoire permettant de poursuivre à l'encontre de ce codébiteur solidaire le recouvrement des sommes ainsi mises à sa charge, est constitué par la décision de justice ayant prononcé la solidarité, et par ce titre, les impositions initialement mises à la charge du redevable légal deviennent des dettes personnelles du codébiteur solidaire auprès de qui l'administration fiscale pourra à tout moment réclamer le paiement" ET "le tribunal ayant retenu que la dette fiscale concernée n'était pas à la charge personnelle de M. Louis X... au jour de l'ouverture de sa succession, sa décision se trouve justifiée par ce seul motif, abstraction faite des motifs surabondants dont fait état le moyen ; que celui-ci ne peut donc être accueilli "
1		09-oct-02 99-11530	non	tribunal de grande instance de Bobigny (1re chambre civile section 1), du 27 février 1997	sociétés				

206	Cour de cassation chambre criminelle	30-oct-02 02-80207	non	cour d'appel de Grenoble chambre correctionnelle, du 28 mars 2001	tva et is	dirigeant de droit et de fait	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamnés, le premier à 3 mois d'emprisonnement avec sursis et 100 000 francs d'amende, le second à 30 000 francs d'amende, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	"alors que les juges doivent spécifier la peine prononcée, ainsi que le montant des pénalités ; qu'en se bornant à condamner les prévenus "au paiement des impôts fraudés et à celui des pénalités afférentes", sans préciser le montant des impôts, ni celui des pénalités afférentes, la cour d'appel a prononcé une sanction indéterminée et violé le principe de légalité des délits et des peines" ; Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué qu'après avoir condamné les prévenus pour fraude fiscale, les juges du fond les ont déclarés solidairement tenus avec la société Gogo Tours, redevable légal des impositions, au paiement des impôts fraudés et des majorations et pénalités afférentes et ont ordonné l'exercice de la contrainte par corps pour le recouvrement des impôts directs, dont l'assiette a motivé les poursuites ; Attendu qu'en prononçant ainsi, et dès lors qu'il n'appartient pas au juge répressif de déterminer le montant des impôts fraudés, des majorations et pénalités, la cour d'appel a fait l'exacte application des dispositions des articles 1745 du Code général des impôts et L. 272 du Livre des procédures fiscales"
96	Cour de cassation chambre criminelle	14-nov-02 01-88122	non	cour d'appel de Bordeaux chambre correctionnelle, du 30 octobre 2001	tva		fraude fiscale	condamnée à 5 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	"alors que la prévenue ne pouvait être tenue au paiement solidaire que dans la limite du montant des sommes dont l'absence de déclaration constituait le délit poursuivi ; que la Cour, statuant sur l'action civile, avait l'obligation de répondre au moyen de la prévenue par laquelle celle-ci faisait valoir qu'une majeure partie des sommes mise à la charge de la société dont elle était dirigeante par l'administration fiscale n'était pas soumise à la TVA et, par conséquent, n'avait pas de lien direct avec l'infraction objet de la prévention" ; Attendu qu'en prononçant la solidarité de la condamnée avec la société redevable des impôts fraudés, la cour d'appel a fait l'exacte application de l'article 1745 du Code général des impôts"
6	Cour de cassation chambre commerciale	19-nov-02 99-15721	non	cour d'appel de Montpellier (1re chambre civile section D), du 12 mai 1999					rejet	la solidarité de la personne condamnée avec le redevable légal des impôts fraudés sur le fondement des articles 1741 et 1743 du Code général des impôts, prévue par l'article 1745 du même code, est une mesure à caractère pénal qui ne constitue qu'un mode d'exécution des réparations civiles ; qu'elle obéit donc aux règles de la solidarité pénale ; qu'à cet égard, la solidarité entre les coauteurs d'une infraction pénale implique que le paiement fait par un seul libère les autres envers le créancier, le partage des responsabilités entre plusieurs coauteurs ne pouvant affecter que les rapports des codébiteurs entre eux
64	Cour de cassation chambre criminelle	06-janv-03 01-88688	non	cour d'appel de REIMS chambre correctionnelle, du 29 novembre 2001	tva		, le premier pour faux et tous deux, pour abus de biens sociaux, fraude fiscale et infractions au Code de la construction	chacun à 1 an d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits dont elle a déclaré les prévenus coupables et a ainsi justifié l'allocation, au profit de la partie civile, de l'indemnité propre à réparer le préjudice en découlant ; D'où il suit que les moyens, qui se bornent à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne sauraient être admis"
148	Cour de cassation chambre criminelle	22-janv-03 01-88072	non	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 12 octobre 2001			fraude fiscale et omission d'écriture en comptabilité	condamné à 15 mois d'emprisonnement, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits dont elle a déclaré le prévenu coupable ;" D'où il suit que les moyens, qui se bornent à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne sauraient être admis
121	Cour de cassation chambre criminelle	19-févr-03 02-82154	non		tva		fraude fiscale	l'a condamnée à 4 mois d'emprisonnement avec sursis, 3 000 euros d'amende, a ordonné une mesure de publication	rejet	">1) alors que l'application combinée des articles 1729 et 1745 du Code général des impôts impose de caractériser la mauvaise foi de celui qui, déclaré responsable sur le fondement de l'article 1741, est condamné solidairement avec le redevable de l'impôt au paiement des majorations en sus du paiement du montant de l'impôt fraudé ; que la Cour ne pouvait condamner Micheline Y... au paiement des majorations fiscales sollicitées par l'administration fiscale, sans caractériser sa mauvaise foi ; >2) alors qu'en vertu de l'article 1745 du Code général des impôts, ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités de retard y afférentes ; que le texte pénal, d'interprétation stricte, ne prévoit pas la condamnation solidaire au paiement des majorations ; que la Cour ne pouvait donc condamner Micheline Y... solidairement avec la société FID au paiement, non seulement de l'impôt fraudé et des pénalités de retard, mais également, des majorations" ; Attendu que la cour d'appel n'était pas tenue de caractériser la mauvaise foi de la prévenue pour prononcer la condamnation mentionnée à l'article 1745 du Code général des impôts, dès lors que les pénalités fiscales prévues par ce texte incluent les majorations visées aux articles 1728 et 1729 du même Code, dont la constatation est de la compétence du juge de l'impôt "
170	Cour de cassation chambre criminelle	24-sept-03 02-87002	non	cour d'appel de Versailles 9ème chambre, du 2 octobre 2002	tva		banqueroute et fraude fiscale	condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis, 7 500 euros d'amende, a ordonné une mesure de publication	rejet	"Attendu qu'il ne saurait être fait grief à l'arrêt de n'avoir pas déterminé le montant de l'impôt éludé et des pénalités fiscales encourues, dès lors que l'Administration est seule compétente pour y procéder, sous le contrôle des juridictions administratives, et que le juge pénal, qui n'a pas à motiver spécialement sa décision, apprécie souverainement, notamment en fonction des circonstances de l'infraction et de la personnalité de l'auteur, s'il y a lieu de prononcer la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts "
152	Cour de cassation chambre criminelle	22-oct-03 02-87876	non	cour d'appel d'AGEN chambre correctionnelle, du 24 octobre 2002	is tva		fraude fiscale	à 100 000 francs d'amende, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	"Attendu qu'en prononçant la contrainte par corps à l'encontre de Claude X..., déclaré coupable de fraude fiscale portant sur un impôt direct, la cour d'appel, qui n'avait pas à motiver sa décision, a fait l'exacte application de l'article L. 272 du Livre des procédures fiscales. ;"
23	Cour de cassation chambre criminelle	03-déc-03 02-87334	non	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 10 octobre 2002	TVA et IS		fraude fiscale	condamnée à 1 an d'emprisonnement avec sursis, a ordonné une mesure de publication et d'affichage	rejet	position de la contribuable : "qu'en déclarant Yasemin X... responsable de l'absence de déclaration de revenus pour la période comprise entre le 30 juin 1995 et le 7 février 1996, sans rechercher si l'intéressée n'avait alors pas cessé d'assurer la gestion effective de la société, la cour d'appel n'a pas suffisamment motivé sa décision" mais décision de la cour de cassation : "les énonciations de l'arrêt attaqué et du jugement qu'il confirme mettent la Cour de Cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous ses éléments, tant matériels qu'intentionnel, le délit de fraude fiscale dont elle a déclaré la prévenue coupable D'où il suit que le moyen, qui se borne à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne saurait être admis "
45	Cour de cassation chambre criminelle	05-mai-04 03-84709	non	Bulletin criminel 2004 N° 109 p. 420		gérants de fait et le gérant de droit (dont la cif avait émis un avis défavorable à l'encontre duquel est allé l'adm")	fraude fiscale	6 mois d'emprisonnement avec sursis et 3 ans d'interdiction professionnelle, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	L'avis émis par la Commission des infractions fiscales ayant un caractère réel et le ministère public ayant régulièrement poursuivi le gérant de droit d'une société, à l'encontre duquel l'avis de cette commission, favorable aux poursuites concernant les dirigeants de faits, était défavorable, justifie sa décision la cour d'appel qui a reçu l'administration des Impôts en sa constitution de partie civile et qui, à sa demande, a déclaré ce dirigeant statutaire solidairement tenu, avec la société, redevable légal des impositions, au paiement des impôts fraudés et pénalités y afférentes. "Attendu que, pour confirmer cette décision, l'arrêt attaqué énonce, notamment, que malgré l'avis de la CIF, défavorable à l'engagement des poursuites contre Romain X..., la constitution de partie civile de l'administration des Impôts, victime de l'infraction commise par celui-ci régulièrement poursuivi à l'initiative du ministère public, est recevable ; Attendu qu'en statuant ainsi, la cour d'appel a fait l'exacte application des articles L. 232 du Livre des procédures fiscales, 1745 du Code général des impôts et 418 du Code de procédure pénale"
46	Cour de cassation chambre criminelle	05-mai-04 03-85722	non	Cour d'appel de Limoges, du 20 juin 2003		société	fraude fiscale et omission de passation d'écritures en comptabilité	condamnée à 1 an d'emprisonnement avec sursis et a prononcé sur les demandes de l'administration des Impôts	rejet	"Attendu que, si c'est à tort que les juges ont prononcé sur la solidarité au titre de l'action civile, l'arrêt attaqué n'encourt néanmoins pas la censure dès lors que la Cour de cassation est en mesure de s'assurer que les conditions légales d'application de cette mesure pénale [CGI art. 1745] étaient réunies "
				cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 2 juillet 2003	tva	dirigeant de droit				

	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	l'a condamné à 15 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu qu'en prononçant ainsi, et dès lors qu'il n'appartient pas au juge répressif, qui n'est pas le juge de l'impôt, de déterminer le montant des impôts fraudés et des pénalités, la cour d'appel a fait l'exacte application de l'article 1745 du Code général des Impôts ;"
125		19-mai-04	03-89952	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 28 mars 2003	tva is				
	Cour de cassation chambre criminelle		Bulletin criminel 2004 N° 150 p. 560			de fraude fiscale	nr		L'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire à l'encontre d'un prévenu ne fait pas obstacle au prononcé de la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts, mesure à caractère pénal sans incidence sur la détermination des droits dus et sur l'obligation de l'administration de déclarer sa créance à la procédure collective. Doit être cassé l'arrêt d'une cour d'appel qui a sursis à statuer sur les demandes de l'Administration des impôts, partie civile, tendant au prononcé de cette mesure, et a renvoyé l'examen de l'affaire à une audience ultérieure pour permettre à cette Administration de justifier de la déclaration de sa créance au passif du redressement judiciaire du prévenu ou de l'introduction d'une action en relevé de forclusion.
26		03-juin-04	04-82036	Cour d'appel de Chambéry, du 18 février 2004	gérant de fait				
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale	condamnée à 5 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	cassation	" Attendu qu'après avoir déclaré Eliette X... coupable d'avoir soustrait la société Agence Franco-Européenne, dont elle était la gérante, à l'établissement et au paiement de la taxe à la valeur ajoutée, la cour d'appel, qui prononce à son encontre une peine d'amende, la publication et l'affichage de sa décision tant au domicile personnel de la prévenue qu'au lieu de son établissement professionnel, siège de la société précitée, a justifié sa décision au regard des articles invoqués ; Mais sur le moyen pris en ses autres branches : Vu l'article 1741 du Code général des impôts ; Attendu que le juge pénal n'est pas compétent pour condamner le contribuable au paiement de l'impôt éludé ; Attendu que, statuant sur la demande de l'administration fiscale, partie civile, l'arrêt a condamné la prévenue "à payer les droits éludés et les accessoires" ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, la cour d'appel a méconnu le sens et la portée du texte susvisé et du principe ci-dessus rappelé ;
153		22-sept-04	03-85989	cour d'appel de Pau chambre correctionnelle, du 11 septembre 2003					
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale	condamné à 16 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné des mesures de publication et d'affichage de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué et du jugement qu'il confirme mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs préliminaires des conclusions dont elle était saisie et caractérisés en tous ses éléments, tant matériels qu'intentionnel, le délit dont elle a déclaré le prévenu coupable, et a ainsi justifié l'allocation, au profit de la partie civile, de l'indemnité propre à réparer le préjudice en découlant ;
154		22-sept-04	04-80787	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 22 janvier 2004	tva				D'où il suit que le moyen, qui se borne à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne saurait être admis "
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale	le premier, à 8 mois d'emprisonnement avec sursis, 40 000 euros d'amende, la seconde à 4 mois d'emprisonnement avec sursis, 10 000 euros d'amende, a ordonné l'affichage de la décision	cassation	"Attendu que nul ne peut être puni d'une peine qui n'est pas prévue par la loi ; Attendu qu'après avoir déclaré Sainte-Croix X... coupable de fraude fiscale, l'arrêt attaqué confirme le jugement l'ayant condamné à 40 000 euros d'amende ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi une peine excédant le maximum prévu par l'article 1741 du Code général des impôts réprimant le délit reproché, la cour d'appel a méconnu les textes susvisés;" ET "Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué qu'après avoir déclaré les prévenus coupables de fraude fiscale, les juges du second degré ont, confirmant la décision du tribunal, ordonné, aux frais du condamné, l'affichage par extraits de la décision sur la porte principale de la mairie du domicile des prévenus et du conseil général de la Guadeloupe pendant un mois ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, alors qu'il lui était interdit d'ordonner l'affichage de la décision dans des lieux autres que ceux prévus par le texte précité ainsi que d'en réduire la durée et qu'elle avait l'obligation d'ordonner la publication de sa décision, la cour d'appel a méconnu le texte susvisé ."
54		06-oct-04	03-86847	cour d'appel de BASSE-TERRRE chambre correctionnelle, du 9 septembre 2003	irpp	ir			
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 4 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	"Attendu, enfin, que la cour d'appel n'était pas tenue de caractériser la mauvaise foi du prévenu pour prononcer la condamnation mentionnée à l'article 1745 du Code général des impôts, dès lors que les juges n'ont pas à motiver spécialement le prononcé de la solidarité, que les pénalités fiscales prévues par ce texte incluent les majorations visées aux articles 1728 et 1729 du même Code et que leur constatation et la fixation de leur montant sont de la compétence du juge de l'Impôt "
55		06-oct-04	03-86378	cour d'appel d'AIX-EN-PROVENCE 5ème chambre, du 24 septembre 2003	tva	dirigeant			
	Cour de cassation chambre criminelle		Bulletin criminel 2004 N° 270 p. 1016			fraude fiscale	nr	cassation	"que la Cour, par réformation partielle du jugement déferé, limite à la somme de 15 000 euros la condamnation solidaire du prévenu" MAIS Les juges qui prononcent la solidarité, par application de l'article 1745 du Code général des impôts, ne peuvent en limiter les effets à une part des impôts fraudés et pénalités fiscales y afférentes. "Vu l'article 1745 du Code général des impôts ; Attendu que, selon ce texte, les juges qui prononcent la solidarité, mesure pénale sans incidence sur la détermination des droits dus, ne peuvent en limiter les effets à une part des impôts fraudés et pénalités fiscales y afférentes ; Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué qu'Eric X... , gérant de la société Transports des monts du lyonnais (TMDL), condamné, du chef de fraude fiscale, pour avoir frauduleusement soustrait cette société à l'établissement et au paiement de la taxe à la valeur ajoutée, a été déclaré solidairement tenu, avec la société TMDL, redevable légal des impositions, au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes; que, par les motifs repris aux moyens, les juges ont limité les effets de cette solidarité à la somme de 15.000 euros ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, la cour d'appel a méconnu le texte susvisé et le principe ci-dessus rappelé "
37		04-nov-04	03-87503	Cour d'appel de Lyon, du 5 novembre 2003	société	TVA	gérant		
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale	condamné à 6 mois d'emprisonnement, a ordonné des mesures de publication et d'affichage	cassation	"Vu l'article 132-19 du Code pénal ; Attendu que, selon ce texte, la juridiction correctionnelle ne peut prononcer contre le prévenu une peine d'emprisonnement sans sursis qu'après avoir spécialement motivé le choix de cette peine ; Attendu qu'après avoir déclaré coupable de fraude fiscale Bernard X..., condamné en première instance à une peine d'emprisonnement avec sursis, l'arrêt attaqué le condamne à 6 mois d'emprisonnement sans sursis ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi une peine d'emprisonnement sans sursis, sans s'expliquer sur le choix de celle-ci, la cour d'appel a méconnu le texte susvisé ; D'où il suit que la cassation est encourue de ce chef ; qu'elle sera limitée aux peines, dès lors que la déclaration de culpabilité n'encourt pas la censure "
111		17-nov-04	04-80573	Cour d'appel de Montpellier chambre correctionnelle, du 5 novembre 2003					
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 3 ans d'emprisonnement dont 18 mois avec sursis et 7 500 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet c/a	"l'intention de frauder est corroborée par le caractère réitéré des manquements constatés" ET "le refus de présenter les documents comptables obligatoires pour les exercices 1993 et 1994 ne pouvait s'expliquer que par l'absence de tenue de comptabilité au sein de la société CMBT, ainsi que cela résultait d'ailleurs des déclarations du prévenu qui ne l'avait pas sérieusement contesté lors de son audition par les gendarmes" ET "X..., qui disposait de la signature bancaire, négociait et signait les contrats de sous-traitance avec la société Lanctuit, devait être tenu pour responsable des carences déclaratives ; que le prévenu ne pouvait méconnaître ses obligations déclaratives, ayant été gérant de la société "
11		01-déc-04	04-82170	cour d'appel de Rouen chambre correctionnelle, du 4 mars 2004	société	tva et is	dirigeant de fait		
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	l'a condamné à 6 mois d'emprisonnement avec sursis	rejet	l'arrêt le condamne solidairement avec celle-ci, redevable légal des impositions, au paiement des droits fraudés et pénalités et majorations y afférentes au motif que "le prévenu coupable de fraude fiscale pour avoir soustrait la société [...] à l'établissement et au paiement de la taxe à la valeur ajoutée exigible [...], en omettant de déposer les déclarations de chiffre d'affaires [...] et de l'impôt sur les sociétés [...], en s'abstenant de souscrire la déclaration des résultats de la société"
12		01-déc-04	04-83940	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 2 juin 2004	tva et is		co gérant		
	Cour de cassation chambre criminelle		non					rejet irrecevabilité	"alors qu'il résulte des dispositions des articles L. 621- 40 et L. 621-41 que le dirigeant en liquidation judiciaire d'une société ne peut être condamné au paiement d'une créance ayant son origine antérieurement à l'ouverture de la procédure collective dont il est l'objet qu'autant que le représentant des créanciers et le cas échéant l'administrateur a été dûment appelé ; qu'il résulte des énonciations de l'arrêt attaqué, d'une part, que Michel Y... a fait l'objet d'une liquidation judiciaire prononcée le 20 mai 1998 par le tribunal de commerce de Pontoise et, d'autre part, que la créance de l'administration fiscale a une origine antérieure à cette date et que, dès lors, la cour d'appel ne pouvait le condamner au paiement des impôts fraudés et des pénalités y afférentes pour la période susvisée sans que le liquidateur ait été mis en cause" ; Attendu que les juges de la cour d'appel ont, à bon droit, déclaré Michel Y... solidairement tenu aux paiements des droits fraudés et des pénalités y afférentes, dès lors que la mise en liquidation judiciaire du prévenu ne s'oppose pas au prononcé de la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des
97		15-déc-04	03-87827	cour d'appel de Versailles 9ème chambre, du 31 octobre 2002					

85	Cour de cassation chambre criminelle	12-janv-05	04-82000	non	cour d'appel de Grenoble chambre correctionnelle, du 30 janvier 2004	tva	fraude fiscale	condamné à 6 mois d'emprisonnement avec sursis et 1 500 euros d'amende	rejet	"Attendu qu'en l'état de ces énonciations, relevant de l'appréciation souveraine des juges du fond, d'où il résulte que le prévenu, informé des différentes étapes de la procédure et désigné par le vérificateur, dans son rapport, comme son «interlocuteur permanent», a pu faire valoir toutes les observations qu'il estimait nécessaires au cours de la vérification, et dès lors que le principe d'un débat oral et contradictoire a ainsi bénéficié tant au liquidateur qu'au dirigeant de la société, la cour d'appel a justifié sa décision "
67	Cour de cassation chambre criminelle	09-mars-05	04-85090	non	cour d'appel de Rennes 3ème chambre, du 9 juillet 2004	gérant	fraude fiscale	six mois d'emprisonnement avec sursis et ordonné la publication de la décision de condamnation		"Attendu qu'en l'état de ces énonciations, et dès lors qu'antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi du 4 mars 2004, la contrainte par corps était une mesure d'exécution forcée des sanctions pécuniaires qui ne pouvait être prononcée qu'à la demande et au profit de l'administration des Impôts, la cour d'appel a justifié sa décision "
159	Cour de cassation chambre criminelle	23-mars-05	04-87437	non	cour d'appel de Lyon 7ème chambre, du 20 octobre 2004	tva	fraude fiscale	nr	cassation	"Vu l'article 1745 du Code général des impôts ; Attendu que, selon ce texte, les juges qui prononcent la solidarité, mesure pénale sans incidence sur la détermination des droits dus, ne peuvent en limiter les effets à une part des impôts fraudés et pénalités fiscales y afférentes ; Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué qu'Alain X..., gérant de la société Halley's Couture Sport, condamné du chef de fraude fiscale, pour avoir frauduleusement soustrait cette société à l'établissement et au paiement partiel ou total de la taxe à la valeur ajoutée, a été déclaré solidairement tenu, avec ladite société, redevable légal des impositions, au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes; que, par les motifs repris au moyen, les juges ont limité les effets de cette solidarité à la somme de 75.000 euros ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, la cour d'appel a méconnu le texte susvisé et le principe ci-dessus rappelé ;
49	Cour de cassation chambre criminelle	06-avr-05	04-80412	non	cour d'appel de Versailles 9ème chambre, du 3 décembre 2003	tva	fraude fiscale	condamné à 4 mois d'emprisonnement avec sursis, 2000 euros d'amende	cassation	"Mais sur le moyen relevé d'office, après en avoir avisé les parties et pris de la violation des articles 1741, alinéa 3, du Code général des impôts et 131-5 du Code pénal ; Attendu que, selon le premier de ces textes, le juge répressif, après avoir déclaré le prévenu coupable de fraude fiscale, a l'obligation d'ordonner la publication de la décision dans le journal officiel de la République française, et son affichage par extraits pendant trois mois sur les panneaux réservés à l'affichage des publications officielles de la commune où le contribuable a son domicile ainsi que sur la porte extérieure de l'immeuble ou de des établissements professionnels du contribuable ; que, selon le second de ces textes, le juge n'a pas à fixer le coût des publications ordonnées ; Attendu qu'après avoir reconnu Patrick X... coupable du délit de fraude fiscale, l'arrêt n'a ordonné la publication de la décision que dans deux journaux qu'il a désignés et a fixé le coût de ces publications ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, la cour d'appel a méconnu les textes susvisés ;"
130	Cour de cassation chambre criminelle	20-avr-05	04-80283	non	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 16 décembre 2003	is (minoration de résultat établissement stable)	fraude fiscale	condamné à 15 mois d'emprisonnement avec sursis et 15 000 euros d'amende, a ordonné la publication de la décision	rejet	"Attendu qu'en l'état de ces énonciations, et dès lors, d'une part, que les juges du fond ont, sans insuffisance ni contradiction, caractérisé la gestion de fait, par le prévenu, de la société American Aviation Financial Corporation (AAFC), ayant son siège aux Etats-Unis et constituée pour y acheter, grâce au financement par une banque française, des aéronefs d'occasion qu'elle donnait ensuite en crédit-bail à des groupements d'intérêts économiques français domiciliés dans les DOM TOM ;"
131	Cour de cassation chambre criminelle	20-avr-05	04-80284	non	cour d'appel de Paris 9ème chambre, du 16 décembre 2003	is et ir pvvm	fraudes fiscales	condamné à 15 mois d'emprisonnement et 22 000 euros d'amende, a décerné mandat d'arrêt à son encontre	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué et celles du jugement qu'il confirme mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits dont elle a déclaré le prévenu coupable ;"
132	Cour de cassation chambre criminelle	20-avr-05	04-85527	non	cour d'appel de Montpellier chambre correctionnelle, du 27 mai 2004	tva	fraude fiscale et passation d'écritures inexactes ou fictives en comptabilité	condamné à 8 mois d'emprisonnement avec sursis, à 10.000 euros d'amende	cassation	"Attendu qu'il résulte des dispositions de l'article L.272 du Livre des procédures fiscales que la contrainte par corps n'est applicable, en cas de condamnation d'un prévenu pour infraction à l'article 1741 du Code général des impôts, que pour le recouvrement des impôts directs et des pénalités fiscales y afférentes ; Attendu qu'en prononçant à l'égard de Jean-Charles X... la contrainte par corps pour le recouvrement de la taxe à la valeur ajoutée, impôt indirect, la cour d'appel a méconnu l'article L.272 du Livre des procédures fiscales et ordonné une mesure d'exécution coercitive non prévue par la loi ; "Attendu qu'il résulte des dispositions de l'article L.272 du Livre des procédures fiscales que la contrainte par corps n'est applicable, en cas de condamnation d'un prévenu pour infraction à l'article 1741 du Code général des impôts, que pour le recouvrement des impôts directs et des pénalités fiscales y afférentes ;
99	Cour de cassation chambre criminelle	15-juin-05	04-86254	non	: cour d'appel de Bastia chambre correctionnelle, du 29 septembre 2004	tva	fraudes fiscales	condamné à 30 000 euros d'amende, et l'a déclaré tenu solidairement avec la société légalement redevable des impositions, au paiement des impôts fraudés et des pénalités afférentes	cassation	"Attendu qu'en prononçant à l'égard de Jean-Charles X... la contrainte par corps pour le recouvrement de la taxe à la valeur ajoutée, impôt indirect, la cour d'appel a méconnu l'article L.272 du Livre des procédures fiscales et ordonné une mesure d'exécution coercitive non prévue par la loi ; "Attendu qu'il résulte des dispositions de l'article L.272 du Livre des procédures fiscales que la contrainte par corps n'est applicable, en cas de condamnation d'un prévenu pour infraction à l'article 1741 du Code général des impôts, que pour le recouvrement des impôts directs et des pénalités fiscales y afférentes ;
146	Cour de cassation chambre criminelle	21-sept-05	05-80810	non	cour d'appel de Toulouse chambre correctionnelle, du 3 janvier 2005	tva	fraude fiscale et omission de passation d'écritures en comptabilité	condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis, 2500 euros d'amende	cassation	"Attendu que les juges du second degré, saisis du seul appel du ministère public, ne peuvent réformer au profit de la partie civile non appelante les dispositions de la décision entreprise ; Attendu que, statuant sur le seul appel du procureur de la République du jugement de relaxe de Jean X... du chef de fraudes fiscales, la cour d'appel, qui l'a déclaré coupable des faits reprochés, l'a déclaré solidairement tenu, avec la société redevable, au paiement de l'impôt fraudé et des pénalités afférentes ; Mais attendu qu'en cet état, alors que l'administration des Impôts n'a pas interjeté appel et que la solidarité, prévue à l'article 1745 du Code général des impôts, ne peut être prononcée par les juridictions répressives qu'à sa requête, la cour d'appel a méconnu le sens et la portée des textes susvisés ; D'où il suit que la cassation est encourue de ce chef ;"
30	Cour de cassation chambre criminelle	03-nov-05	04-87195	non	cour d'appel de Montpellier chambre correctionnelle, du 25 novembre 2004	société TVA	fraude fiscale	condamnation (sans détailler)	cassation	"Attendu qu'en cet état, et dès lors que le prononcé de la solidarité, à la demande de l'administration des Impôts, relève d'une faculté dont les juges ne doivent aucun compte, la cour d'appel a fait l'exacte application de l'article 1745 du Code général des impôts ; Mais, sur le moyen pris en ses autres branches : Vu l'article 198, IV de la loi du 9 mars 2004 ; Attendu que l'abrogation, par ce texte, de l'article L. 272 du Livre des procédures fiscales interdit que les condamnations prononcées par les juridictions répressives en application des articles 1741 et 1771 à 1778 du Code général des impôts après le 1er janvier 2005, date d'entrée en vigueur de la loi précitée, soient recouvrées par la contrainte par corps ; Attendu que, pour le recouvrement de l'impôt sur les sociétés et les pénalités y afférentes, l'arrêt énonce que la contrainte par corps s'exercerait, s'il y a lieu, pour la durée prévue par l'article 750 du Code de procédure pénale ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, postérieurement au 1er janvier 2005, la cour d'appel a méconnu le texte susvisé ; D'où il suit que la cassation est encourue "
146	Cour de cassation chambre criminelle	21-sept-05	05-80810	non	cour d'appel de Toulouse chambre correctionnelle, du 3 janvier 2005	tva	fraude fiscale et omission de passation d'écritures en comptabilité	condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis, 2500 euros d'amende	cassation	"Mais sur le moyen relevé d'office, pris de la violation de l'article L. 272 du Livre des procédures fiscales ; Vu ledit article ; Attendu que, selon ce texte, alors en vigueur, la contrainte par corps n'était applicable, en cas de condamnation d'un prévenu pour infraction à l'article 1741 du Code général des impôts, que pour le recouvrement des impôts directs et des pénalités fiscales y afférentes ; Attendu qu'après avoir condamné Edward X... pour soustraction à l'établissement et au paiement de la taxe à la valeur ajoutée et omission de passation d'écritures en comptabilité, et s'être prononcé sur les demandes de l'administration des Impôts, partie civile, la cour d'appel a fixé la durée de la contrainte par corps conformément aux dispositions des articles 749 et suivants du Code de procédure pénale ; "Mais attendu qu'en ordonnant une mesure à caractère pénal non prévue par la loi, la cour d'appel a méconnu les textes susvisés "

	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale		rejet	"Attendu que, pour refuser, sur le seul appel de la partie civile, de faire droit à la demande de renvoi fondée sur une communication tardive des conclusions de l'administration des Impôts, l'arrêt attaqué prononce par les motifs repris au moyen et retient, notamment, que la saisine de la cour d'appel étant limitée, par l'acte d'appel et la qualité de l'appelant, à l'application de l'article 1745 du Code général des impôts, le prévenu avait bénéficié d'un délai de quatre mois pour préparer utilement sa défense ; Attendu qu'en cet état, et dès lors que l'opportunité d'accueillir une demande de renvoi est une mesure d'administration judiciaire échappant au contrôle de la Cour de cassation, la cour d'appel a justifié sa décision, sans méconnaître les dispositions conventionnelles invoquées "	
31		03-nov-05 05-82477		cour d'appel de Versailles 9ème chambre , du 16 mars 2005	TVA	gérant			
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité		condamné à 18 mois d'emprisonnement avec sursis et mise à l'épreuve a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que la détermination de l'assiette de l'impôt, qui ne relève pas de la compétence du juge pénal, étant sans incidence sur le prononcé de la solidarité prévue à l'article 1745 du Code général des Impôts, le moyen est inopérant "
107		16-nov-05 04-87679		cour d'appel de Versailles 9ème chambre , du 24 novembre 2004	is				
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale		condamné à 4 mois d'emprisonnement avec sursis	cassation	"Vu l'article 196 VI de ladite loi ; Attendu que l'abrogation, par ce texte, de l'article L. 272 du Livre des procédures fiscales interdit que les condamnations prononcées par les juridictions répressives en application des articles 1741 et 1771 à 1778 du Code général des impôts après le 1er janvier 2005, date d'entrée en vigueur de la loi précitée, soient recouvrées par la contrainte par corps ; Attendu que le jugement dont les dispositions pénales et civiles sont confirmées par l'arrêt attaqué, énonce que la contrainte par corps s'exercera suivant les modalités fixées par les articles 749 et 750, 751 du Code de procédure pénale, modifiées par la loi du 30 décembre 1985 ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, postérieurement au 1er janvier 2005, la cour d'appel a méconnu le texte susvisé ; D'où il suit que la cassation est encourue "
108		16-nov-05 05-81921		cour d'appel de Montpellier chambre correctionnelle , du 3 mars 2005	tva				
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et passation d'écritures inexactes en comptabilité		nr	rejet	"alors que, d'autre part, en vertu des articles 1382 du Code civil et 2 du Code de procédure pénale, la partie civile ne peut obtenir réparation que du préjudice directement causé par l'infraction ; que la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts, qui doit s'interpréter à la lumière de ces dispositions générales, ne peut être prononcée que s'il est établi que le préjudice subi par l'administration fiscale a été directement causé par l'infraction ; qu'en refusant de rechercher si le défaut de recouvrement de l'impôt en cause et des pénalités afférentes était du à la fraude fiscale reprochée au prévenu, les juges du fond ont méconnu l'ensemble de ces textes» ; Attendu qu'ayant été déclaré définitivement coupable de fraude fiscale, le demandeur ne saurait faire grief à la cour d'appel, saisie du seul appel de l'administration des Impôts, partie civile, de l'avoir condamné solidairement avec la société dont il est le dirigeant au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes, dès lors que les juges n'ont fait qu'user de la faculté que leur offre l'article 1745 du Code général des impôts ; "
91		14-déc-05 04-87144		cour d'appel de Paris 9ème chambre , du 24 novembre 2004	tva				
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité		15 mois d'emprisonnement avec sursis, 20 000 euros d'amende, a ordonné la publication de la décision	rejet	"»6 - alors qu'il appert de différentes pièces régulièrement versées au dossier que l'administration fiscale a été intégralement indemnisée de sa prétendue créance et a consenti à sa radiation totale ; qu'en retenant néanmoins, pour faire droit à la demande de l'administration fiscale tendant à l'application des dispositions de l'article 1745 du Code général des impôts, et ordonner la solidarité et la contrainte par corps quant au paiement des impôts éludés et celui des pénalités y afférentes, que le demandeur n'avait pas apporté la preuve du règlement intégral des redressements prononcés, la cour d'appel a de nouveau exposé sa décision à la censure» ; Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué et du jugement qu'il confirme mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits dont elle a déclaré le prévenu coupable ; D'où il suit que le moyen, qui se borne à remettre en question l'appréciation souveraine des juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des
92		14-déc-05 04-87428			fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité		a condamné le premier à 1 an d'emprisonnement, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	cassation	"Vu l'article 1745 du Code général des impôts ; Attendu que, selon ce texte, la solidarité avec le redevable légal de l'impôt fraudé, ne peut être prononcée que si le prévenu fait l'objet d'une condamnation pénale ;
173		25-janv-06 05-81955		cour d'appel de Bordeaux chambre correctionnelle , du 28 janvier 2005	tva	gérant de fait			
	Cour de cassation chambre commerciale		non					rejet	Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué et des pièces de procédure que Valérie Y... et Didier Y... poursuivis pour fraude fiscale et omission "selon l'article 1745 du Code général des impôts, tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 du même Code peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes, la cour d'appel a retenu, à bon droit, que si la solidarité ainsi prononcée sur constitution de partie civile de l'administration fiscale constituait une mesure à caractère pénal, elle était néanmoins nécessairement prononcée au profit du créancier de l'impôt éludé, qui était fondé à en poursuivre le paiement soit auprès du débiteur principal, soit auprès de la personne tenue solidairement au paiement, de sorte qu'en l'espèce le receveur principal des impôts avait qualité pour poursuivre le recouvrement de sa créance auprès de M. X... ; que le moyen n'est pas fondé "
10		31-janv-06 03-18573		cour d'appel de Versailles (1re chambre 1re section) , du 19 juin 2003				rejet	"Attendu qu'il résulte des énonciations de l'arrêt attaqué et des pièces de procédure que Paul-Henri X... a été déclaré coupable de fraude fiscale pour avoir, d'une part, de janvier à décembre 1998, souscrit des déclarations mensuelles minorées de taxe sur la valeur ajoutée, d'autre part, au titre des exercices 1997 et 1998, omis de déposer dans les délais légaux les déclarations de résultats, s'agissant de l'impôt sur les sociétés, et de passer des écritures en comptabilité ; Que, dès lors, l'erreur de la citation portant sur les dates de la prévention est sans incidence sur la régularité de la condamnation"
61		05-févr-06 05-81701		cour d'appel d'AIX-EN-PROVENCE 5ème chambre , du 2 mars 2005	ir is tva			rejet	"qu'en effet, la chambre criminelle, dans un arrêt du 6 mai 1996 a posé clairement le principe selon lequel «la condamnation solidaire du prévenu avec le redevable légal de l'impôt au paiement des droits fraudés, prononcée en application de l'article 1745 du Code général des impôts, n'est pas subordonnée à la détermination du montant des droits dus par ce redevable et à l'obligation pour les services fiscaux d'avoir à déclarer leur créance dans les conditions prévues par la loi du 25 janvier 1985» ; que la constitution de partie civile des services fiscaux, qui ne demandent pas la condamnation du débiteur au paiement d'une somme d'argent et ne demandent pas la résolution d'un contrat est donc parfaitement recevable " et "Attendu que, pour rejeter la demande des prévenus tendant à la requalification des faits poursuivis sur le fondement de l'article 1741 du Code général des impôts en omission ou insuffisance dans la déclaration des revenus de valeurs et capitaux mobiliers prévue par l'article 1773 dudit Code, l'arrêt prononce par les motifs au moyen ; Attendu qu'en l'état de ces motifs, procédant de son appréciation souveraine des faits et circonstances de la cause, la cour d'appel a justifié sa décision"
62		08-févr-06 05-82894			fraude fiscale, et abus de biens sociaux		condamnés, le premier à 1 an d'emprisonnement et 30 000 euros d'amende, la seconde à 6 mois d'emprisonnement avec sursis et 3 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu qu'en recevant la constitution de partie civile de l'administration des Impôts, sur le fondement de l'article L. 232 du Livre des procédures fiscales, et en déclarant Argentine Z... solidairement tenue avec la société Arsol au paiement des impôts fraudés ainsi qu'à celui des pénalités y afférentes, la cour d'appel, qui a répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie, a fait l'exacte application de l'article 1745 du Code général des impôts "
65		08-mars-06 04-86648		cour d'appel de Versailles 9ème chambre , du 21 octobre 2004			condamné la première à 4 mois d'emprisonnement avec sursis ; , la seconde à 6 mois d'emprisonnement avec sursis pour fraude fiscale	rejet	
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraudes fiscales et omission d'écritures en comptabilité		condamné à 15 mois d'emprisonnement, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que, pour déclarer Ramazan X... solidairement tenu, avec les sociétés LGCM et CBI, redevables légales de l'impôt, au paiement des impôts fraudés, ainsi qu'à celui des majorations et pénalités y afférentes, l'arrêt attaqué prononce par les motifs repris au moyen ; Attendu qu'en statuant ainsi, et dès lors que la mise en liquidation judiciaire d'une société ne s'oppose pas au prononcé de la solidarité prévue par l'article 1745 du Code général des impôts, mesure à caractère pénal, qui est sans incidence sur la détermination des droits dus et sur l'obligation pour l'Administration de déclarer sa créance, les juges, sans encourir les griefs allégués, ont fait l'exacte application des textes visés au moyen "
150		22-mars-06 05-82783		cour d'appel de DOUAI 6ème chambre , du 10 mars 2005	tva et ir bic				

151	Cour de cassation chambre criminelle	22-mars-06	05-86045	non	cour d'appel de Paris 9ème chambre , du 14 septembre 2005	tva (comptabilité occulte)	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 18 mois d'emprisonnement avec sursis, 25 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"alors que la solidarité prévue à l'article 1745 du Code général des impôts, qui a pour conséquence de donner à l'administration fiscale, sur sa seule requête, la possibilité de substituer son dirigeant social à la société redevable légale de l'impôt, étant effectivement une sanction complémentaire de nature pénale, elle doit, dès lors, comme toute peine, être prononcée en fonction des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur par des motifs propres à justifier la décision ; qu'en prononçant cette mesure sans la moindre motivation, la cour d'appel a violé les textes et les principes précités"; Attendu que, hormis le cas où ils prononcent une peine d'emprisonnement sans sursis, les juges ne sont pas tenus de motiver spécialement le choix de la sanction qu'ils appliquent dans les limites fixées par la loi ;"
207	Cour de cassation chambre criminelle	31-mai-06	05-86635	non	cour d'appel d'AIX-EN-PROVENCE 5e chambre , du 21 septembre 2005	tva is	abus de biens sociaux et fraude fiscale	condamné à 18 mois d'emprisonnement avec sursis	rejet	"alors, d'autre part, que, dans ses conclusions d'appel, Christian X... faisait valoir que l'élément intentionnel du délit faisait défaut, dès lors que le non-paiement partiel de la TVA n'avait pas eu pour effet la disparition de l'impôt, mais un décalage dans son versement par rapport à son encaissement (cf. conclusions page 10) et que la dette de TVA figurait au passif des bilans de la société (cf. conclusions page 11) ; qu'en se bornant à déduire l'élément intentionnel du "caractère systématique des minorations", sans s'expliquer sur ce moyen péremptoire de défense du prévenu, la cour d'appel a privé sa décision de base légale" ; Les moyens étant réunis ; Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits dont elle a déclaré le prévenu coupable ; D'où il suit que les moyens, qui se bornent à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne sauraient être admis"
89	Cour de cassation chambre criminelle	13-sept-06	05-86489	NON	cour d'appel d'AIX-EN-PROVENCE 5e chambre , du 21 septembre 2005	tva	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 12 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que l'article 1745 du code général des impôts, qui laisse au juge répressif la faculté de ne pas prononcer la solidarité, en fonction des circonstances de l'affaire, n'est pas contraire à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme"
90	Cour de cassation chambre criminelle	13-sept-06	05-87151	NON	cour d'appel de Paris 9e chambre , du 18 novembre 2005		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 10 mois d'emprisonnement avec sursis et à 5 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	REJET	"alors que l'engagement de la responsabilité solidaire d'un dirigeant à raison du passif fiscal de son entreprise suppose une défaillance de son entreprise révélée par l'inefficacité ou l'insuffisance des poursuites engagées au préalable contre celle-ci ; qu'ainsi la Cour ne pouvait directement prononcer la condamnation solidaire du requérant sans s'assurer que la personne morale qu'il représentait avait elle-même été préalablement et vainement poursuivie" ; Attendu qu'ayant été déclaré coupable de fraude fiscale, le demandeur ne saurait faire grief à la cour d'appel de l'avoir condamné solidairement avec la société au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes, dès lors que les juges n'ont fait qu'user de la faculté que leur accorde l'article 1745 du code général des impôts"
84	Cour de cassation chambre criminelle	11-oct-06	06-80816	non	cour d'appel de Paris 9e chambre , du 17 janvier 2006		fraude fiscale	condamné à 1 an d'emprisonnement avec sursis, 5 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous ses éléments, tant matériels qu'intentionnel, le délit de fraude fiscale dont elle a déclaré le prévenu coupable ; D'où il suit que le moyen, qui se borne à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne saurait être admis "
110	Cour de cassation chambre criminelle	17-janv-07	05-84857	non	cour d'appel de DOUAI 6e chambre , du 21 juin 2005	tva is	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à six mois d'emprisonnement, 10 000 euros d'amende, a ordonné la publication et la publication de la décision	rejet	"alors qu'il ressort de la combinaison des textes visés ci-dessus qu'en matière correctionnelle, la juridiction ne peut prononcer une peine d'emprisonnement sans sursis qu'en motivant spécialement ce choix en fonction des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur ; qu'en l'espèce, en fondant le choix de la peine sur des considérations tenant uniquement à l'importance des infractions commises et à l'élément intentionnel de celles-ci, sans consacrer le moindre motif à la personnalité du prévenu, la cour d'appel n'a pas satisfait à cette exigence" ; Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a prononcé une peine d'emprisonnement sans sursis par des motifs qui satisfont aux exigences de l'article 132-19 du code pénal "
93	Cour de cassation chambre criminelle	14-févr-07	06-84366	non	cour d'appel de NIMES chambre correctionnelle , du 21 avril 2006	ir rcm	fraude fiscale	condamnés, le premier à 3 mois d'emprisonnement avec sursis, 10 000 euros d'amende, la seconde à 10 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que les demandeurs sont sans intérêt à critiquer les énonciations surabondantes de l'arrêt rappelant les dispositions d'un texte de loi sans en faire application "
95	Cour de cassation chambre criminelle	14-mars-07	06-85865	non	cour d'appel de Paris 9e chambre , du 21 juin 2006	tva et is (établissement stable)	fraude fiscale en récidive et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 18 mois d'emprisonnement, dont 12 mois avec sursis et mise à l'épreuve, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu qu'en l'état de ces énonciations, procédant de son pouvoir souverain d'appréciation, la cour d'appel, qui a répondu comme elle le devait aux conclusions dont elle était saisie, a justifié sa décision, sans méconnaître les dispositions légales et conventionnelles invoquées ;"
75	Cour de cassation chambre criminelle	10-mai-07	06-88644	non	cour d'appel de Bordeaux chambre correctionnelle , du 31 octobre 2006	tva	fraude fiscale	l'a condamné à six mois d'emprisonnement avec sursis, 5 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que l'administration des impôts ayant sollicité du tribunal que le prévenu soit déclaré solidairement tenu, avec la société redevable de l'impôt, au paiement des impôts fraudés, ainsi qu'à celui des majorations et pénalités y afférentes, le moyen, qui soutient que la cour d'appel, en prononçant cette solidarité, a fait droit à une demande nouvelle, manque en fait "
157	Cour de cassation chambre criminelle	23-mai-07	06-87440	non	cour d'appel de Lyon 7e chambre , du 13 septembre 2006		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné la première, à six mois d'emprisonnement avec sursis, le second, à un an d'emprisonnement avec sursis et 2 000 euros d'amende, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	"alors, d'autre part, qu'en retenant que les prévenus ne démontraient pas que la solidarité n'avait pas à être prononcée, la cour d'appel a renversé la charge de la preuve et a violé le principe de la présomption d'innocence tel que garanti par les articles préliminaire du code de procédure pénale et 6 de la Convention européenne des droits de l'homme" ; Attendu qu'en condamnant au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes, solidairement avec la société Multi Bati, Zahide X... et Mehmet Y..., déclarés coupables de fraude fiscale en leur qualité respective de gérante de droit et de dirigeant de fait de cette société, les juges n'ont fait qu'user, sans méconnaître les dispositions conventionnelles invoquées, de la faculté que leur accorde l'article 1745 du code général des impôts"

	Cour de cassation chambre criminelle	Bulletin criminel 2007, N° 214		fraude fiscale	condamné à deux mois d'emprisonnement avec sursis, 10 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Sur le quatrième moyen de cassation, pris de la violation des articles 1745 du code général des impôts, L. 232 du livre des procédures fiscales, 593, 609 et 612-1 du code de procédure pénale, défaut de motifs, manque de base légale, excès de pouvoirs ; " en ce que l'arrêt attaqué a déclaré recevable l'action de l'administration des impôts et a dit Stéphane Y... tenu solidairement avec la société Renov'Bat du paiement des impôts fraudés et des majorations et pénalités ; " aux motifs que c'est vainement que Stéphane Y... conclut à l'irrecevabilité de la constitution de partie civile de l'administration des impôts en application de l'article 612-1 du code de procédure pénale au motif que l'administration fiscale n'a introduit aucun pourvoi, soit à titre principal, soit à titre incident contre l'arrêt rendu par la cour d'appel de Douai, de sorte que l'affaire doit être jugée intégralement ; d'ailleurs, la cour suprême a pris soin de renvoyer devant la cour d'appel d'Amiens pour qu'il soit nouveau jugé la cause et les parties ; " alors que, sauf disposition spéciale de l'arrêt prise en application de l'article 612-1 du code de procédure pénale, la juridiction pénale saisie sur renvoi après cassation ne peut statuer qu'à l'égard des seules parties à la procédure qui se sont pourvues contre la décision censurée ; que, statuant comme juridiction de renvoi en vertu d'un arrêt de cassation rendu sur le seul pourvoi du procureur général et ne comportant aucune disposition permettant d'en étendre l'annulation à l'administration des impôts, laquelle ne s'était pas pourvue, la cour d'appel, en statuant sur l'action de cette dernière, a violé les articles 609 et 612-1 du code de procédure pénale et a commis un excès de pouvoirs ; " alors, en tout état de cause, que la cassation, sur le seul pourvoi du procureur général, d'un arrêt annulant la procédure et renvoyant le prévenu des fins des poursuites du chef de fraude fiscale ne saurait, en l'absence de pourvoi de l'administration des impôts, s'étendre à l'action fiscale ; que la cassation n'étant intervenue, en l'espèce, que sur le pourvoi du ministère public, la cour d'appel, en statuant sur l'action fiscale, a violé l'article 609 du code de procédure pénale et a commis un excès de pouvoirs " ; Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué que, statuant sur les poursuites exercées contre Stéphane Y..., la cour d'appel de Douai a annulé la procédure et renvoyé le prévenu des fins de la poursuite ; que, sur le seul pourvoi du procureur général, la Cour de cassation a cassé, en toutes ses dispositions, cette décision et renvoyé l'examen de l'affaire devant la cour d'appel d'Amiens ; Attendu que, pour déclarer recevable l'action de l'administration fiscale et dire que Stéphane Y... serait solidairement tenu, avec le redevable légal, des impôts fraudés et des majorations et pénalités fiscales y afférentes, l'arrêt prononce par les motifs repris au moyen ; Attendu qu'en prononçant ainsi, la cour d'appel a justifié sa décision ; Qu'en effet, saisie par un arrêt de cassation ayant censuré une décision annulant les poursuites, la juridiction de renvoi doit statuer tant sur l'action publique que sur l'action civile ; D'où il suit que le moyen doit être écarté ; "
257	Cour de cassation chambre criminelle	19-sept-07 06-84763	Cour d'appel d'Amiens , du 3 mai 2006	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à deux ans d'emprisonnement, dont un an avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"alors que les mesures de faillite personnelle et les interdictions de gérer prennent fin à la date de publication de la loi de sauvegarde des entreprises du 26 juillet 2005 lorsque, à cette date, elles ont été prononcées plus de quinze ans auparavant par une décision définitive ; qu'en se fondant sur l'interdiction de gérer prononcée par le tribunal de commerce de Paris le 15 septembre 1980, pour justifier la peine d'un an d'emprisonnement infligée à Michel X..., la cour d'appel a méconnu les textes susvisés" ; Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a prononcé une peine d'emprisonnement sans sursis par des motifs qui satisfont aux exigences de l'article 132-19 du code pénal ;"
208	Cour de cassation chambre criminelle	31-oct-07 07-81026	cour d'appel d'AIX-EN-PROVENCE 5e chambre , du 17 janvier 2007	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à un an d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejette	Sur le cinquième moyen de cassation, du mémoire ampliatif, pris de la violation des articles 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, 1730, 1745 du code général des impôts, 593 du code de procédure pénale, défaut de motifs, manque de base légale, "en ce que l'arrêt attaqué a déclaré Sylvia X... épouse Y... coupable d'omission d'écritures comptables et de fraude fiscale, et en conséquence l'a condamnée à une peine de 12 mois d'emprisonnement avec sursis et dit qu'elle serait solidairement tenue avec le redevable légal de l'impôt, soit la société Sylrev au paiement des droits fraudés et des pénalités afférentes ; "aux motifs adoptés que les conséquences financières des redressements notifiés à la société Sylrev sont la conséquence des carences déclaratives et comptables personnellement imputables à la prévenue ; que le recours à une procédure d'exception dans l'évaluation du montant des sommes fraudées, certes motivée par une opposition individuelle à contrôle fiscal, ne saurait faire échec en l'absence de l'application des dispositions de l'article 1745 du code général des impôts à l'encontre de "3° / qu'en application des principes de la solidarité, tirés notamment de l'article 1203 du code civil, applicables à la solidarité prononcée sur le fondement de l'article 1745 du code général des impôts, le débiteur solidaire ne saurait être tenu à plus d'obligations que celles qui incombent au débiteur principal ; qu'en retenant qu'André X... pouvait toujours faire l'objet de saisies conservatoires en tant que débiteur principal alors que par ailleurs elle constatait que la société Stilson débiteur principal était déchargée de tout impôt, la cour d'appel a violé les principes de la solidarité, ensemble les articles 1203 du code civil et 1745 du code général des impôts ; Mais attendu qu'il résulte de l'article 68 de la loi du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution qu'un créancier peut pratiquer une mesure conservatoire sur les biens de son débiteur lorsqu'il se prévaut d'un titre exécutoire ou d'une décision de justice qui n'a pas encore force exécutoire ;
269	Cour de cassation chambre commerciale	28-nov-07 06-84668	Cour d'appel de Paris , du 18 mai 2006	fraude fiscale	tenu solidairement avec le redevable de l'impôt au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes	rejet	Attendu qu'ayant relevé que les mesures conservatoires litigieuses étaient fondées sur l'arrêt de la cour d'appel du 29 mai 2002 qui déclarait M.X... tenu solidairement avec le redevable légal de l'impôt au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes, ce dont il résultait qu'elles avaient été pratiquées sur le fondement d'une décision de justice, au sens du texte précité, la cour d'appel a décidé à bon droit que "Sur le troisième moyen de cassation, pris de la violation des articles L. 123-12, L. 123-13, L. 123-14 du code de commerce, 1741, 1743 et suivants, 1750 du code général des impôts, 50 de la loi n° 52-401 du 14 avril 1952, 591 et 593 du code de procédure pénale et 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, défaut de motifs et manque de base légale ; " en ce que confirmant les dispositions civiles la cour d'appel a condamné le demandeur solidairement avec d'autres et la SARL France technologie au montant total des droits fraudés et des pénalités fiscales y afférentes ; " aux motifs adoptés que l'administration fiscale se constitue partie civile et demande au tribunal de dire, qu'en application des dispositions de l'article 1745 du code général des impôts, les prévenus seront solidairement tenus avec la SARL France technologie, redevable légale de l'impôt, au paiement des impôts fraudés et à celui des pénalités fiscales y afférentes ; que la constitution de partie civile apparaît recevable et fondée ; qu'il y a lieu d'y faire droit contre Bernard X... et Claude X... pour le montant total des droits fraudés et des pénalités fiscales y afférentes ; " alors qu'en se contentant de dire l'administration fiscale recevable en sa constitution de partie civile, qu'elle demande au tribunal de dire qu'en application des dispositions de l'article 1745 du code général des impôts, les prévenus seront solidairement tenus avec la SARL France technologie, redevable légale de l'impôt au paiement des impôts fraudés à celui des pénalités fiscales y afférentes, qu'il y a lieu de faire droit à la constitution de partie civile contre le demandeur pour le montant total des droits fraudés et des pénalités fiscales y afférentes, les juges du fond ont violé les textes susvisés " ; Attendu que, les juges n'ayant pas à motiver spécialement la solidarité prévue par l'article 1745 du code général des impôts, le moyen ne peut qu'être rejeté ; Et attendu que l'arrêt est régulier en la forme ; "
209	Cour de cassation chambre criminelle	04-déc-07 05-20744	Cour d'appel de Montpellier , du 12 septembre 2005	complicité de fraude fiscale	condamné à trois ans d'emprisonnement dont dix-huit mois avec sursis, 25 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	
240		12-déc-07 07-82348	Cour d'appel de Paris , du 16 mars 2007				

	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 10 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Sur le second moyen de cassation, pris de la violation de l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme, de l'articles 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789, des articles 1741, 1743 et 1745 du code général des impôts et des articles 591 et 593 du code de procédure pénale ;
								"en ce que l'arrêt attaqué a dit qu'en application de l'article 1745 du code général des impôts, Jean-Jacques X... serait solidairement tenu au paiement de l'intégralité des impôts, taxes et pénalités fiscales dus par la société Le Floride ;
265	Cour de cassation chambre criminelle	25-juin-08	07-81573	Cour d'appel de Bastia , du 10 janvier 2007	fraude fiscale	six mois d'emprisonnement avec sursis et 5 000 euros d'amende, le second, pour complicité de ce délit, à 3 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"aux motifs qu'en application de l'article 1745 du code général des impôts, celui qui fait l'objet d'une condamnation pénale pour fraude fiscale peut être solidairement tenu, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi que celui des pénalités fiscales y afférentes ; qu'en l'espèce, la cour considère d'abord que la fraude est particulièrement caractérisée puisqu'il y a eu à la fois minoration des déclarations fiscales et tenue d'une comptabilité insuffisante ; qu'ensuite, la cour estime que l'argumentation de Jean-Jacques X..., qui consiste à mettre en avant son jeune âge et son manque d'expérience, est inopérante ; qu'en effet, en accord avec plusieurs membres de sa famille dont ses parents, il a choisi en connaissance de cause de participer à un stratagème consistant à désigner gérant de droit un homme relativement jeune, pour pouvoir soutenir ultérieurement, en cas de découverte de la fraude, que son manque d'expérience minore sa responsabilité pénale ; qu'en plus, les infractions ont été commises en 2001 et 2002 et il était gérant depuis 1994 soit depuis sept années ; que l'argument de manque d'expérience est donc sans valeur ; que, pour toutes ces raisons, la cour estime nécessaire de déclarer Jean-Jacques X... solidairement tenu au paiement des sommes exigibles de la SARL Le Floride ; "1") alors que le droit à un procès équitable, tel qu'il est garanti par l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme, prohibe les sanctions pénales, telles que la solidarité prévue par l'article 1745 du code général des impôts, que le juge répressif n'a pas le pouvoir de moduler et d'individualiser en l'adaptant aux circonstances de la cause et à la personnalité de la personne condamnée, sauf lorsque la loi module elle-même l'importance de la sanction en fonction des circonstances de la cause ; que la sanction pénale de la condamnation solidaire à payer l'intégralité des impôts, taxes et pénalités fiscales dus par la société Le Floride, prononcée par la cour d'appel à l'encontre de Jean-Jacques X..., méconnaît le droit de ce dernier à un procès équitable, tel qu'il est garanti par l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme, dès lors que la cour d'appel n'avait pas le pouvoir d'en limiter les effets à une part des impôts et taxes prétendument fraudés et des pénalités fiscales y afférentes, afin d'adapter la sanction pénale infligée aux circonstances de la cause et à la personnalité de Jean-Jacques X... et dès lors que la loi ne module pas l'importance de cette sanction pénale en fonction des circonstances de la cause ; "2") alors que le droit à un procès équitable, tel qu'il est garanti par l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme, et le principe de la nécessité des peines ont pour conséquence que le juge répressif ne peut prononcer une sanction pénale s'il n'est pas en mesure d'en apprécier l'importance ; qu'en conséquence, la sanction pénale de la solidarité prononcée à l'encontre de Jean-Jacques X..., en l'état du jugement du 7 décembre 2006, ne peut être maintenue ; La solidarité du complice avec le redevable de l'impôt fraudé, prévue à l'article 1745 du code général des impôts, s'étend à tous les faits de fraude fiscale poursuivis et qui procèdent d'une conception unique. Précédents jurisprudentiels : Sur la solidarité du complice avec l'auteur principal s'étendant à tous les faits poursuivis et procédant d'une conception unique, à rapprocher : Crim., 28 novembre 1996, pourvoi n° 95-80.168, Bull. crim. 1996, n° 437 (3) (rejet)
259	Cour de cassation chambre criminelle	22-oct-08	07-88134	Cour d'appel de Grenoble , du 25 septembre 2007	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à quinze mois d'emprisonnement avec sursis, 15 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"' alors qu'aux termes de l'article II-119-3 du Pacte des droits fondamentaux de l'Union " l'intensité des peines ne peut pas être disproportionnée par rapport à l'infraction ", et aux termes de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, " les lois ne doivent établir que les peines strictement et évidemment nécessaires " ; qu'en condamnant le prévenu à la peine de quinze mois d'emprisonnement avec sursis, assortie de la publication et de l'affichage de la décision, à sa charge, sans aucune limite de frais, outre les pénalités et majorations, et la solidarité fiscale avec la société, sans justifier de la sévérité de cette sanction, par rapport à la gravité de l'infraction, la cour d'appel qui a prononcé une sanction disproportionnée, a violé les textes susvisés et privé sa décision des motifs propres à la justifier " ; Attendu qu'en prononçant à l'encontre de Sackmonne X... les peines et mesures prévues par les articles 1741, 1743 et 1745 du code général des impôts, qui ne sont pas contraires aux dispositions conventionnelles invoquées, la cour d'appel n'a fait qu'user, dans les limites fixées, d'une faculté que les juges tiennent de la loi ; D'où il suit que le moyen doit être écarté ; Et attendu que l'arrêt est régulier en la forme ; "
221	Cour de cassation chambre criminelle	05-nov-08	08-82086	Cour d'appel de Paris , du 20 février 2008	banqueroute, fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à un an d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	Le dirigeant de fait d'une entreprise artisanale, industrielle ou commerciale, exploitée en la forme individuelle, peut être déclaré pénalement responsable des chefs de banqueroute et de fraude fiscale. "Attendu qu'en l'état de ces énonciations, qui établissent, sans insuffisance ni contradiction, la gestion de fait d'une entreprise industrielle ou commerciale, fût-elle exploitée en la forme individuelle, et la participation personnelle du prévenu aux faits poursuivis, la cour d'appel, qui a caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits dont elle l'a déclaré coupable, a justifié sa décision ;
256	Cour de cassation chambre commerciale	19-nov-08	08-81194	Cour d'appel de Caen , du 9 janvier 2008	nr	nr	cassation	D'où il suit que le moyen ne saurait être admis en question l'appréciation souveraine des juges du fond des faits et circonstances de la cause. "Mais attendu que l'action diligentée par le comptable du trésor devant le président du tribunal de grande instance sur le fondement de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales contre les dirigeants de droit ou de fait de toute société n'a ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur que celle mise en action devant la juridiction pénale sur le fondement des dispositions de l'article 1745 du code général des impôts par le directeur des services fiscaux ; qu'en relevant que la procédure engagée à l'encontre MM. X... et Z... sur le fondement des dispositions de l'article L. 267 du livre des procédures fiscales était distincte des poursuites pénales engagées à leur encontre du chef de fraude fiscale, la cour d'appel en a à bon droit déduit que le principe de l'autorité de la chose jugée au pénal n'avait pas vocation à s'appliquer ; que le moyen n'est pas fondé "[...] "Vu l'article L. 267 du livre des procédures fiscales ;
								Attendu que la condamnation solidaire des dirigeants sociaux prévue à cet article suppose que soit constatée l'impossibilité définitive de recouvrer les impositions et pénalités dues par la société ;
								Attendu que pour condamner MM. X... et Z... au paiement solidaire de la dette fiscale de la société, l'arrêt retient que l'impossibilité du recouvrement de l'impôt ne résulte que de l'ouverture du redressement judiciaire et ne peut être imputée à l'administration fiscale ;
210		13-janv-09	07-21680	Cour d'appel de Montpellier , du 16 octobre 2007				Attendu qu'en statuant ainsi, la cour d'appel a violé le texte susvisé"

	Cour de cassation chambre criminelle	non			fraude fiscale	condamné à dix-huit mois d'emprisonnement avec sursis, 10 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	Sur le second moyen de cassation, pris de la violation de l'article 1745 du code général des impôts, du principe de proportionnalité, ensemble de l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde droit de l'homme et des libertés fondamentales et de l'article 1 du premier protocole additionnel à cette Convention, de l'article 593 du code de procédure pénale, défaut de motifs, "en ce que la cour a rejeté l'exception d'inconstitutionnalité de l'article 1745 du code général des impôts, et déclaré Michel X... solidairement tenu tant avec la SAS Société Aixoise de Travail Temporaire qu'avec la SAS Société Vauclusienne de Travail Temporaire, redevables légal de l'impôt, au paiement des impôts fraudés ainsi qu'à celui des majorations et pénalités fiscales afférentes ;"aux motifs que "il échet de déclarer l'administration des impôts recevable et bien fondée en sa constitution de partie civile en application de l'article L. 232 du Livre des Procédures Fiscales ; (...) Michel X... par application des dispositions de l'article 1745 du code général des impôts, sera solidairement tenu tant avec la SAS Société aixoise de Travail Temporaire qu'avec la SAS Société Vauclusienne de Travail Temporaire, redevables légal de l'impôt, au paiement des impôts fraudés ainsi qu'à celui des majorations et pénalités fiscales y afférentes; (...) en effet, le prononcé de la solidarité, qui est une mesure à caractère pénal mais non une sanction pénale soumise au principe de proportionnalité, est une faculté pour le juge ; (...) en l'espèce, la participation majeure de Michel X... aux faits de la cause justifie le prononcé de ladite solidarité à son encontre " ;1) "alors que, dans ses conclusions d'appel, Frédéric X... n'avait pas soulevé une exception d'inconstitutionnalité de l'article 1745 du code général des impôts mais soutenu que, pour l'application de cet article, le juge pénal devait prendre en compte le respect du principe de proportionnalité, qui est de valeur constitutionnelle puisque résultant de l'article 8 de la déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 ; qu'en rejetant l'exception d'inconstitutionnalité de ce texte, la cour a ainsi dénaturé ses conclusions en violation de l'article 593 du code de procédure pénale ;2) "alors que, si, selon l'article 1745 du code général des impôts, tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive prononcée en application de l'article 1741 du même code peuvent être solidairement tenus avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes, la solidarité ainsi prononcée au profit du créancier de l'impôt, sur constitution de partie civile de l'administration fiscale est une mesure à caractère pénal, laquelle doit être prise dans le strict respect du principe de proportionnalité, principe à valeur constitutionnelle dans l'ordre interne et résultant également des stipulations de l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ; que la cour a purement et simplement refusé de faire application de ce principe, violant ainsi les textes et principes susvisés ;3) "alors que, l'infliction d'une mesure pénale à portée financière qui s'avère disproportionnée, eu égard à son montant et à la situation du prévenu, est contraire à l'article 1 du Premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales garantissant le droit de propriété".Attendu que, pour condamner Michel X..., déclaré coupable de fraude fiscale, au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes, solidairement avec les sociétés Aixoise de travail temporaire et Vauclusienne de travail temporaire, redevables légal de l'impôt, la cour d'appel prononce par les motifs repris au moyen ;		
263	Cour de cassation chambre criminelle	non	25-févr-09 08-82782	Cour d'appel d'Aix-en-Provence , du 12 mars 2008	tva	pdg	fraude fiscale	condamné à six mois d'emprisonnement avec sursis, 5 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Sur le troisième moyen de cassation, pris de la violation des articles 1745 du code général des impôts, 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme, 591 et 593 du code de procédure pénale ; "en ce que l'arrêt attaqué a confirmé le jugement ayant dit que, par application des dispositions de l'article 1745 du code général des impôts, Alain X... sera solidairement tenu avec la société ICCOM, redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement des impôts fraudés ainsi qu'à celui des majorations et pénalités de retard y afférentes ; "aux motifs que la demande formée par le prévenu visant à ce que la solidarité fiscale ne soit pas prononcée n'est pas justifiée en l'espèce ; "alors qu'en se bornant à retenir que la demande du prévenu visant à ce que la solidarité ne soit pas prononcée n'était pas justifiée sans répondre précisément au moyen péremptoire des écritures par lequel celui-ci faisait valoir qu'il ne pouvait être condamné à une sanction fiscale qu'intentionnel, les délits de fraude fiscale et d'omission d'écritures en comptabilité dont elle a déclaré le prévenu coupable ;
231	Cour de cassation chambre criminelle	non	08-avr-09 08-83215	Cour d'appel de Paris , du 20 mars 2008			fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à six mois d'emprisonnement avec sursis, 3 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits de fraude fiscale et d'omission d'écritures en comptabilité dont elle a déclaré le prévenu coupable ; D'où il suit que le moyen, qui se borne à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne saurait être admis ;"
232	Cour de cassation chambre criminelle	non	08-avr-09 08-84341	Cour d'appel de Montpellier , du 10 avril 2008	tva et is (reconstit ca)		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à six mois d'emprisonnement avec sursis	rejet	"Attendu qu'en l'état de ces énonciations, exemptes d'insuffisance comme de contradiction, et dès lors que, d'une part, les juges ont reconnu l'exactitude des éléments fournis par l'administration fiscale et contradictoirement débattus, d'autre part, les écritures comptables doivent être justifiées et enregistrées chronologiquement, enfin, le droit de rétention de l'expert-comptable, à supposer qu'il ait été exercé, n'est pas une cause d'exonération de responsabilité, la cour d'appel, qui a répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits dont elle a déclaré le prévenu coupable, a justifié sa décision ; D'où il suit que les moyens, qui se bornent à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne sauraient être admis"
233	Cour de cassation chambre criminelle	non	08-avr-09 08-84540	Cour d'appel de Versailles , du 29 mai 2008	tva		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à un an d'emprisonnement avec sursis, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	"Attendu que, pour retenir Maurice X... dans les liens de la prévention en sa qualité de gérant de fait de la société Bat-Ustal, l'arrêt prononcé par les motifs repris au moyen ; Attendu qu'en l'état de ces motifs, qui procèdent d'une appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause ainsi que de la valeur des éléments de preuve soumis aux débats contradictoires, la cour d'appel a justifié sa décision ;"
223	Cour de cassation chambre criminelle	non	06-mai-09 08-83662	Cour d'appel de Versailles , du 2 avril 2008	nr	dirigeant de fait	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à quinze mois d'emprisonnement avec sursis, 5 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits dont elle a déclaré le prévenu coupable ; D'où il suit que le moyen, qui se borne à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne saurait être admis ; Et attendu que l'arrêt est régulier en la forme ; "
258	Cour de cassation chambre criminelle	non	20-mai-09 08-84634	Cour d'appel de Lyon , du 28 mai 2008	is		fraude fiscale	condamné à dix-huit mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Sur le second moyen de cassation, pris de la violation des articles 6 de la convention européenne des droits de l'homme et 4 du 7e protocole additionnel à cette convention, 1741 et 1745 du code général des impôts, et 593 du code de procédure pénale, manque de base légale, violation du principe non bis in idem ; "en ce que la cour d'appel a dit que Serge X... serait tenu solidairement avec la société SFT au paiement des impôts prétendument fraudés et des pénalités afférentes ;
251	Cour de cassation chambre criminelle	non	17-juin-09 08-83683	Cour d'appel de Versailles , du 10 avril 2008	tva		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à deux ans d'emprisonnement dont dix-huit mois avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"alors que nul ne peut être sanctionné deux fois pour le même fait : qu'en condamnant le prévenu d'abord à des peines d'emprisonnement et devant le juge administratif [sursis à statuer] tendant à fixer l'assiette et l'étendue de l'impôt, le juge répressif n'est pas tenu de surseoir à statuer jusqu'à décision définitive de la juridiction administrative, laquelle ne peut, en outre, avoir au pénal l'autorité de la chose jugée et ne saurait s'imposer à la juridiction correctionnelle ; Attendu, d'autre part, qu'en disant Georges X... solidairement tenu, avec la société Importadora distribuidora internacional, du paiement des droits éludés et des pénalités y afférentes, la cour d'appel a fait l'exacte application de l'article 1745 du code général des impôts ; D'où il suit que le moyen ne saurait être admis ; "
252			17-juin-09 08-86111	Cour d'appel de Toulouse , du 30 juillet 2008	nr	dirigeant de fait				

	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale	condamnée à huit mois d'emprisonnement avec sursis, 37 500 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"alors, d'une part, que nul ne peut être sanctionné deux fois pour le même fait ; qu'en condamnant la prévenue d'abord à des peines d'emprisonnement et d'amende du chef de fraude fiscale, ensuite à la solidarité avec le redevable légal pour le paiement des impôts fraudés et des pénalités dus par ce dernier, mesure à caractère pénal, sans qu'un comportement distinct de la fraude fiscale ne vienne justifier cette deuxième condamnation, la cour d'appel a prononcé deux condamnations pour le même fait et a violé l'article 4 du 7e protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et le principe non bis in idem ;" "alors, d'autre part, qu'en soumettant la dispense de la solidarité avec le redevable de l'impôt à la condition que l'impôt prétendument fraudé et les pénalités afférentes aient été payés, condition qui rend inutile cette dispense et qui ne peut être mise en oeuvre par le juge pénal faute pour ce dernier de pouvoir déterminer le montant desdits impôts et pénalités, la cour d'appel a violé l'article 1745 du code général des impôts ;" Attendu qu'ayant été déclarée coupable de fraude fiscale, la demanderesse ne saurait se faire un grief d'avoir été condamnée, solidairement avec la société dont elle était la dirigeante, au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes, dès lors que le prononcé de la solidarité, qui ne contrevient pas aux dispositions conventionnelles invoquées, relève d'une faculté laissée à l'appréciation souveraine des juges ; Que, dès lors, le moyen doit être écarté
253		17-juin-09	08-86461	Cour d'appel de Versailles , du 18 avril 2008	tva et is				
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale	tenu solidairement avec la société X... , redevable de l'impôt, au paiement des impôts fraudés ainsi qu'à celui des majorations et pénalités afférentes	rejet	"s'agissant de la solidarité, il s'agit effectivement d'une mesure de nature mixte prononcée sur la demande de l'administration fiscale" [...] "3°) alors que Gérard X... faisait valoir que les difficultés financières qu'il rencontrait, en conséquence de son implication pour sauver l'entreprise, faisaient de la solidarité avec la société redevable, placée en redressement judiciaire, une mesure disproportionnée ; qu'en se bornant à relever que le fait pour un chef d'entreprise de s'appauvrir personnellement relève du « comportement normal de tout chef d'entreprise qui se veut responsable » et à reprendre la constatation que le prévenu a commis une fraude fiscale sans prendre concrètement en considération, comme elle y était invitée, l'incidence de la solidarité fiscale sur la situation financière du prévenu et sans rechercher de manière effective si cette mesure ne présentait pas, au regard de cette situation, un caractère manifestement disproportionné, la cour d'appel n'a pas légalement motivé sa décision " ; Attendu que le prononcé de la solidarité n'étant pas subordonné au visa, dans l'acte de poursuite, du texte qui la prévoit, et relevant d'une faculté que les juges tiennent de la loi, la cour d'appel a justifié sa décision sans méconnaître les dispositions légales et conventionnelles invoquées ; D'où il suit que le moyen n'est pas fondé "
212		01-juil-09	08-86816	Cour d'appel de Douai , du 24 avril 2008	nr				
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale		rejets	"alors que la fraude fiscale est une infraction intentionnelle " [...] "Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous ses éléments, tant matériels qu'intentionnel, le délit dont elle a déclaré le prévenu coupable ; D'où il suit que les moyens, qui se bornent à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne sauraient être admis ; Et attendu que les arrêts sont réguliers en la forme ;"
227		07-oct-09	07-84482 08-87890	Cour d'appel de Rouen , du 25 septembre 2008	sci	tva			
	Cour de cassation chambre criminelle		non			voir observations		cassation partielle	"Vu l'article 593 du code de procédure pénale, ensemble l'article L. 230 du livre des procédures fiscales ; Attendu que tout jugement ou arrêt doit comporter les motifs propres à justifier la décision et répondre aux chefs péremptoires des conclusions des parties , que l'insuffisance ou la contradiction des motifs équivaut à leur absence ; Attendu que, pour retenir la prescription de l'action publique des chefs de fraude fiscale et d'omission d'écritures en comptabilité, l'arrêt prononce par les motifs repris au moyen ; Mais attendu qu'en se déterminant ainsi, alors que les mentions portées sur d'autres pièces établissent l'existence de la plainte préalable de l'administration, condition d'exercice des poursuites, et l'interruption de la prescription par le soit-transmis aux fins d'enquête du procureur de la République de Béziers, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision ; "CASSE et ANNULE l'arrêt susvisé de la cour d'appel de Montpellier, en date du 19 juin 2008, mais en ses seules dispositions ayant déclaré l'action publique prescrite des chefs de fraude fiscale et d'omission d'écritures en comptabilité, toutes autres dispositions étant expressément maintenues "
228		07-oct-09	08-86350	Cour d'appel de Montpellier , du 19 juin 2008	nr				
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité		rejet	"Attendu qu'en condamnant au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes, solidairement avec la société Balli Gaz France, le prévenu déclaré coupable de fraude fiscale en sa qualité de gérant de droit de cette société, les juges n'ont fait qu'user de la faculté que leur accorde l'article 1745 du code général des impôts ; D'où il suit que le moyen, irrecevable en sa seconde branche, en ce qu'il conteste les éléments constitutifs de l'infraction, ne saurait être accueilli ;"
229		07-oct-09	08-86613	Cour d'appel de Douai , du 25 mars 2008	tva is				
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale	condamné à 15 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Sur le quatrième moyen de cassation, pris de la violation de l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, des articles 1741, 1742, 1743, 1745, 1750 du code général des impôts, 591 et 593 du code de procédure pénale, défaut de motifs, défaut de réponse à conclusions, manque de base légale, violation de la loi ; " en ce que l'arrêt attaqué, réformant sur ce point le jugement, a, sur l'action civile, dit que Richard X... sera solidairement tenu, avec la SARL X..., au paiement des impôts fraudés ainsi qu'à celui des pénalités y afférentes ; " aux motifs que l'administration des impôts est fondée à demander le bénéfice de l'article 1745 du code général des impôts ; " alors que les premiers juges avaient, par le jugement dont appel du 10 avril 2008, décidé que la solidarité était sans objet dès lors que la SARL Y... avait réglé le montant des droits dus et est tenue, que Richard Y... avait consenti à la confirmation du jugement sur ce point ;" Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits de fraude fiscale et d'omission d'écritures en comptabilité dont elle a déclaré le prévenu coupable ; D'où il suit que le moyen, qui se borne à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne saurait être admis ; Et attendu que l'arrêt est régulier en la forme ;"
245		16-déc-09	09-80125	Cour d'appel de Limoges , du 10 décembre 2008	tva et is				
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à 10 000 euros d'amende, trois ans d'interdiction de gérer, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits de fraude fiscale et d'omission d'écritures en comptabilité dont elle a déclaré le prévenu coupable ; D'où il suit que le moyen, qui se borne à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne saurait être admis ; Et attendu que l'arrêt est régulier en la forme ;"
246		16-déc-09	09-80445	Cour d'appel de Bastia , du 26 novembre 2008	tva et ir bic				
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	, l'a condamné à 10 000 euros d'amende	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les délits de fraude fiscale et d'omission d'écritures en comptabilité dont elle a déclaré le prévenu coupable ; D'où il suit que le moyen, qui se borne à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne saurait être admis ;"
247		16-déc-09	09-80446	Cour d'appel de Bastia , du 26 novembre 2008	activité occulte				
	Cour de cassation chambre criminelle		non			fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à six mois d'emprisonnement avec sursis, 15 000 euros d'amende, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet	"Attendu que le demandeur ne saurait reprocher à l'arrêt attaqué d'avoir, en le condamnant pénalement et en le déclarant solidairement tenu, avec la société dont il était le gérant, au paiement des impôts fraudés et des pénalités y afférentes, méconnu les dispositions de l'article 4 du protocole n° 7 additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme dès lors que, selon les réserves régulièrement formulées par la France en marge de ce protocole, l'interdiction d'une double condamnation en raison des mêmes faits ne s'applique qu'aux infractions relevant des tribunaux statuant en matière pénale et n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux peines infligées par le juge répressif ; "
242		13-janv-10	09-84877	Cour d'appel de Paris , du 12 mai 2009	nr				

	Cour de cassation chambre criminelle	non			fraude fiscale pour l'un et complicité de ce délit pour l'autre		cassation	"" 1) alors que, la solidarité, prévue par l'article 1745 du code général des impôts, suppose seulement que les juges du fond aient déclaré le prévenu coupable de fraude fiscale ; qu'en ajoutant une condition liée à l'absence de procédure collective à l'égard du redevable légal des impôts, les juges du fond ont violé les textes susvisés, et notamment l'article 1745 du code général des impôts ; " 2) alors que, la solidarité étant une peine et le juge répressif n'ayant compétence, ni pour statuer sur son recouvrement, les juges du fond ne peuvent rejeter la demande de l'administration, tendant à la solidarité, sur le fondement de considérations liées à l'ouverture d'une procédure collective à l'encontre du redevable légal de l'impôt et aux effets de cette procédure collective en ce qui concerne le recouvrement de la créance fiscale à l'encontre du redevable légal ; qu'à cet égard, également, les juges du fond ont violé les textes susvisés et notamment l'article 1745 du code général des impôts ; Vu l'article 1745 du code général des impôts ; Attendu que l'ouverture d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire, à l'encontre d'un prévenu déclaré coupable de fraude fiscale ou du redevable légal de l'impôt, ne peut faire obstacle au prononcé de la solidarité, mesure à caractère pénal prévue par l'article 1745 précité ; Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué que Joëlle et Bruno X... ont été définitivement condamnés, du chef de fraude fiscale, pour avoir soustrait la société Us game à l'établissement et au paiement de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur la valeur ajoutée en s'abstenant de déposer les déclarations annuelles du bénéfice imposable et mensuelles du chiffre d'affaires taxable ; Attendu que, pour infirmer le jugement les déclarant solidairement tenus, avec la société, redevable légal, au paiement des impôts et taxes fraudés, l'arrêt énonce que la créance invoquée par l'administration fiscale a été déclarée au passif de la liquidation judiciaire de cette société, prononcée par jugement du 18 avril 2005 ; que les juges retiennent que, la créance étant née avant l'ouverture de la procédure collective, aucune demande en paiement ne peut être formée devant les juridictions répressives par la partie civile ; Mais attendu qu'en statuant ainsi, la cour d'appel a méconnu le sens et la portée du texte susvisé et du principe ci-dessus énoncé ; D'où il suit que la cassation est encourue ; Par ces motifs : CASSE et ANNULE, en toutes ses dispositions, l'arrêt susvisé de la cour d'appel de Reims, en date du 14 octobre 2008, et pour qu'il soit à nouveau jugé, conformément à la loi, "	
267	Cour de cassation chambre criminelle	non	27-janv-10 09-84239	Cour d'appel de Reims , du 14 octobre 2008	nr				"Vu l'article 1745 du code général des impôts ; Attendu que la solidarité, mesure à caractère facultatif, si elle est encourue en cas de condamnation sur le fondement de l'article 1743 du code général des impôts, ne peut être prononcée par le juge s'il constate l'absence de droits fraudés ; Attendu qu'il résulte de l'arrêt que Laurent X... et José X..., respectivement gérants de droit et de fait de la société GCA-EB, ont été cités devant le tribunal correctionnel des chefs de fraude fiscale, passation d'écritures inexactes en comptabilité, faux et usage ; que les juges du second degré ont renvoyé le premier de l'ensemble des fins de la prévention, déclaré le second coupable des chefs de faux, usage, et passation d'écritures inexactes ou fictives en comptabilité, et l'ont dit solidairement tenu avec la société, du paiement de l'impôt fraudé et des pénalités fiscales y afférentes ; Mais attendu qu'en statuant ainsi, alors qu'ayant relaxé les deux prévenus du chef de fraude fiscale, elle constatait l'absence de droits fraudés, la cour d'appel a méconnu le texte susvisé et le principe ci-dessus rappelé ; D'où il suit que la cassation est encourue ; Par ces motifs : CASSE et ANNULE, par voie de retranchement, l'arrêt susvisé de la cour d'appel de Saint-Denis de la Réunion, en date du 28 mai 2009, en ses seules dispositions disant José X... solidairement tenu, avec la société GCA-EB, au paiement de l'impôt fraudé et des pénalités fiscales y afférentes, toutes autres dispositions étant expressément maintenues ;"
262	Cour de cassation chambre criminelle		24-mars-10 09-84198	Cour d'appel de Saint-Denis de la Réunion , du 28 mai 2009	nr	faux, usage, passation d'écritures inexactes ou fictives en comptabilité	condamné à un an d'emprisonnement avec sursis, 30 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision		
265	Cour de cassation chambre criminelle		19-mai-10 09-83970	Bulletin criminel 2010, n° 89	nr	fraude fiscale	condamné à quatre mois d'emprisonnement avec sursis, à trois ans d'interdiction professionnelle et a prononcé sur la solidarité pour le paiement des impôts fraudés et des pénalités afférentes	irrecevabilité	La solidarité, prévue par l'article 1745 du code général des impôts est une mesure pénale que les juges peuvent prononcer en cas de condamnation pour l'un des délits prévus et punis par les articles 1741, 1742 et 1743 du même code. Justifie, dès lors, sa décision, la cour d'appel qui, infirmant sur les seuls appels du ministère public et du prévenu le jugement ayant relaxé partiellement ce dernier et limité la solidarité au montant de la fraude retenue, le déclare coupable de tous les faits de fraude fiscale visés à la prévention et dit qu'il sera solidairement tenu, avec le redevable légal de l'impôt, au paiement de l'ensemble des impôts fraudés et des pénalités y afférentes. Précédents jurisprudentiels : Sur la possibilité pour la cour d'appel saisie sur les seuls appels du ministère public et du prévenu, de prononcer la solidarité prévue par l'article 1745 du code général des impôts, en sens contraire :Crim., 18 septembre 2002, pourvoi n° 01-87.824, Bull. crim. 2002, n° 168 (cassation par voie de retranchement sans renvoi)
249	Cour de cassation chambre criminelle	non	16-juin-10 09-86536	Bulletin criminel 2010, n° 109	nr	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à quinze mois d'emprisonnement, a ordonné l'affichage et la publication de la décision		En cas de décision de relaxe, l'administration fiscale est sans qualité pour se pourvoir en cassation en l'absence de recours du ministère public. Précédents jurisprudentiels : Sur l'irrecevabilité du pourvoi formé par l'administration fiscale contre une décision de relaxe, en cas d'absence de recours du ministère public, dans le même sens que :Crim., 29 février 1996, pourvoi n° 93-84.616, Bull. crim. 1996, n° 100 (irrecevabilité) ;Crim., 29 février 1996, pourvoi n° 93-82.692, Bull. crim. 1996, n° 100 (rejet). "Attendu qu'il résulte des dispositions combinées des articles L. 232 du livre des procédures fiscales et 1745 du code général des impôts qu'en l'absence de recours du ministère public, l'administration fiscale n'a pas qualité pour se pourvoir en cassation contre un arrêt de relaxe du chef de fraude fiscale ; D'où il suit que son pourvoi n'est pas recevable ; Par ces motifs : DÉCLARE le pourvoi IRRECEVABLE"
260	Cour de cassation chambre criminelle	non	22-sept-10 09-86609	Cour d'appel de Aix-en-Provence , du 15 septembre 2009	tva	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à trois ans d'emprisonnement, dont un an avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Sur le quatrième moyen de cassation, pris de la violation des articles 1741, 1743 et 1745 du code général des impôts, 593 du code de procédure pénale, défaut de motifs et manque de base légale ; " en ce que l'arrêt attaqué a confirmé que M. X... sera solidairement tenu avec la société Méditerranée production au paiement des impôts fraudés et à celui des majorations et pénalités y afférentes ;
224	Cour de cassation chambre criminelle	non	06-oct-10 09-86549	Cour d'appel de Paris , du 28 septembre 2009	tva	fraude fiscale	quatre mois d'emprisonnement avec sursis, 10 000 euros d'amende, a ordonné l'affichage et la publication de la décision	rejet et cassation	"Attendu que, pour déclarer le prévenu coupable de fraude fiscale pour avoir, en 2002 et 2003, en qualité de gérant de fait des sociétés Ciber, Scosi, Idiac et PC Moneta, frauduleusement soustrait ces sociétés au paiement total ou partiel de la taxe à la valeur ajoutée et d'omission d'écritures dans la comptabilité de ces sociétés, l'arrêt prononce par les motifs repris aux moyens ; Attendu qu'en l'état de ces énonciations, procédant de son appréciation souveraine des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, la cour d'appel, qui a répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie, et caractérisé, sans insuffisance ni contradiction, d'une part, la gérance de fait de M. X... dans la société Ciber, d'autre part, en tous leurs éléments, tant matériels qu'intentionnel, les infractions reprochées, a justifié sa décision ; D'où il suit que les moyens doivent être écartés ;"
225	Cour de cassation chambre criminelle	non	06-oct-10 09-87562	Cour d'appel de Caen , du 12 octobre 2009	nr	fraude fiscale	condamné à trois ans d'emprisonnement avec sursis, 10 000 euros d'amende, a ordonné l'affichage et la publication de la décision		"Vu les articles 1741 et 1745 du code général des impôts ; Attendu que la détermination des personnes redevables légal de l'impôt ne relève pas de la compétence de la juridiction répressive ; Attendu qu'il résulte de l'arrêt que MM. Y... et X... sont poursuivis pour fraude fiscale en leur qualité, respectivement, d'exploitant d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée et de dirigeant de fait de cette entreprise ; que le premier a été définitivement relaxé par le tribunal, qui a déclaré le second coupable de ce délit ; Attendu qu'après avoir confirmé la condamnation de M. X... pour fraude fiscale, les juges du second degré, auxquels il était demandé de prononcer la solidarité, pour le paiement de l'impôt élué et des pénalités y afférentes, entre celui-ci et le redevable légal, ne font pas droit à cette demande, motif pris de ce que le prévenu, unique responsable du préjudice subi par l'administration fiscale, est le " seul redevable légal des impôts et taxes fraudés " ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, la cour d'appel a méconnu les textes susvisés et le principe ci-dessus rappelé ; D'où il suit que la cassation est encourue de ce chef

216	Cour de cassation chambre criminelle	04-nov-10 10-80037	non	Cour d'appel de Paris, du 11 décembre 2009	is	fraude fiscale	condamné à quinze mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attenué que, pour le déclarer coupable de cette infraction, la cour d'appel retient que le prévenu a souscrit des déclarations de résultats minorées de ces trois sociétés dont il était le gérant, qu'à ce titre il détenait les pouvoirs les plus étendus et que, professionnel averti, ayant déjà fait l'objet de précédents redressements, il n'ignorait pas ses obligations ; Attenué qu'en l'état de ces énonciations, la cour d'appel qui, sans opérer requalification ni excéder sa saisine, a caractérisé en tous ses éléments, tant matériels qu'intentionnel, le délit poursuivi, a justifié sa décision ; D'où il suit que le moyen ne peut être admis "
217	Cour de cassation chambre criminelle	04-nov-10 10-81433	non	Cour d'appel d'Aix-en-Provence, du 19 janvier 2010	tva	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à huit mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet	"Attenué qu'il résulte de l'arrêt attaqué que M. X..., gérant de la société Valbi construction, à compter du 15 juin 2004, est poursuivi, d'une part, pour s'être frauduleusement soustrait, du 1er mai au 31 août 2004, à l'établissement et au paiement total de la taxe sur la valeur ajoutée en souscrivant des déclarations minorées de chiffre d'affaires, d'autre part, pour avoir, dans la même période de temps, omis de passer ou faire passer des écritures au livre journal et au livre d'inventaire ; Attenué que, pour le déclarer coupable de ces infractions, l'arrêt prononce par les motifs repris au moyen ; Attenué qu'en l'état de ces énonciations, établissant la participation personnelle du prévenu aux faits poursuivis, la cour d'appel, qui s'est fondée sur les éléments fournis par l'administration fiscale après en avoir reconnu l'exactitude, a justifié sa décision "
218	Cour de cassation chambre criminelle	04-nov-10 10-81825	non	Cour d'appel de Metz, du 24 février 2010	nr	fraude fiscale	prononcé sur la solidarité pour le paiement des impôts fraudés et des pénalités afférentes	cassation	La solidarité prévue par l'article 1745 du code général des impôts est une mesure pénale. Dès lors, les juges du second degré, saisis du seul appel de l'administration fiscale, ne peuvent prononcer une telle mesure qui avait été écartée par le tribunal, après déclaration de culpabilité du prévenu du chef de fraude fiscale. Précédents jurisprudentiels : Sur la détermination des conditions ouvrant à une cour d'appel la possibilité de prononcer la solidarité prévue par l'article 1745 du code général des impôts, à rapprocher :Crim., 19 mai 2010, pourvoi n° 09-83.970, Bull. crim. 2010, n° 89 (rejet). Sur la possibilité pour une cour d'appel, saisie de l'appel de la seule administration des impôts, de prononcer la solidarité prévue par l'article 1745 du code général des impôts, en sens contraire :Crim., 21 mars 1996, pourvoi n° 94-85.492, Bull. crim. 1996, n° 130 (rejet) "Vu les articles 1745 du code général des impôts et 497 3° du code de procédure pénale ; Attenué que la solidarité, prévue par le premier de ces textes, est une mesure pénale ; qu'il s'ensuit que les juges du second degré, saisis du seul appel de l'administration fiscale, ne peuvent prononcer une telle mesure qui avait été écartée par le tribunal après déclaration de culpabilité du prévenu, du chef de fraude fiscale ;
235	Cour de cassation chambre criminelle	09-mars-11 09-86568	non	Cour d'appel de Rennes, du 28 août 2009	nr	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	nr	cassation	Attenué qu'il résulte de l'arrêt attaqué, qu'après avoir déclaré M. X... coupable de fraude fiscale, en qualité de gérant de la société Cesam transport, le tribunal correctionnel a rejeté la demande de l'administration fiscale tendant à la condamnation solidaire du prévenu, avec la société "Sur le moyen unique de cassation, pris de la violation des articles 1741 et 1745 du code général des impôts, du principe de l'indépendance des procédures relatives à l'établissement et au paiement de l'impôt et des poursuites du chef de fraude fiscale, et des articles 591 et 593 du code de procédure pénale, défaut de motifs ; "en ce que s'il a admis à bon droit en son principe la demande de l'administration visant au prononcé de la solidarité, il a cantonné la solidarité au tiers des impôts fraudés et des majorations y afférentes ; "aux motifs que tout d'abord la solidarité de l'article 1745 étant une peine, elle doit, comme telle, être individualisée par le juge, qui peut la modérer, voire ne pas la prononcer, si plusieurs sanctions alternatives sont prévues par le législateur ; qu'en effet, le principe d'individualisation de la peine, norme de valeur supralégale, de niveau constitutionnel, comme découlant de l'article VIII de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789, ainsi que l'a rappelé le Conseil constitutionnel, et du niveau des traités internationaux, comme étant un des aspects du droit au procès équitable, garanti par l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, s'applique à toute sanction pénale, y compris celles relevant du droit pénal spécial (...); "aux motifs que M. X... est délinquant primaire, ce qui doit être pris en compte en matière fiscale comme dans toute autre poursuite pénale, et il indique avoir pris de bonnes résolutions pour désormais s'acquitter normalement de ses obligations fiscales ; que s'agissant donc de la sanction pénale de la solidarité, il y a lieu, comme pour la peine d'emprisonnement et l'amende précédemment prononcée, de faire preuve de modération en décidant que la solidarité sera limitée à un tiers des droits, majorations et pénalités dus par la société X... (...); "alors que lorsqu'il prononce la solidarité à la suite d'une condamnation du chef de fraude fiscale, le juge répressif ne peut limiter la solidarité à une fraction des impôts dus ou des majorations y afférentes ; qu'en décidant le contraire pour limiter la solidarité au tiers des droits, majorations et pénalités, les juges du fond ont violé les textes susvisés"; Vu l'article 1745 du code général des impôts ; Attenué que, selon ce texte, les juges qui prononcent la solidarité, mesure à caractère pénal, ne peuvent en limiter les effets à une part des impôts fraudés et pénalités fiscales y afférentes ; Attenué qu'il résulte de l'arrêt attaqué que M. X..., gérant de la société X..., condamné, du chef de fraude fiscale, pour avoir frauduleusement soustrait cette société à l'établissement ou au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et au paiement de l'impôt sur les sociétés, a été déclaré solidairement tenu, avec la société X..., redevable légal des impositions, au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes ; que les juges ont limité les effets de cette solidarité au tiers des droits, majorations et pénalités dus par ladite société ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, la cour d'appel a méconnu le texte susvisé et le principe ci-dessus rappelé ;"
236	Cour de cassation chambre criminelle	09-mars-11 10-85850	non	Cour d'appel de Versailles, du 1 juillet 2010	nr	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à dix-huit mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision et a dit que le prévenu serait solidairement tenu avec la SARL GRB, redevable légal de l'impôt, au paiement des impôts fraudés ainsi qu'à celui des majorations et pénalités fiscales y afférentes	Qpc incidente non lieu à renvoi au cc	"Attenué que M. X... demande que le Conseil constitutionnel soit saisi de la question de la conformité de l'article 1745 du code général des impôts au principe de personnalisation des peines qui découle des dispositions de l'article 8 de la Déclaration du 26 août 1789 ; Attenué que les dispositions contestées sont applicables à la procédure ; Qu'elles n'ont pas été déclarées conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel ; Attenué que la question, ne portant pas sur l'interprétation d'une disposition constitutionnelle dont le Conseil constitutionnel n'aurait pas encore eu l'occasion de faire application, n'est pas nouvelle ; Attenué qu'aux termes de l'article 1745 du code général des impôts, tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes ; Attenué que la question ne présente pas un caractère sérieux dès lors que cette mesure n'a pas un caractère obligatoire et qu'ainsi, en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce, le juge n'est pas tenu de la prononcer ; D'où il suit qu'il n'y a pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel ; Par ces motifs : DIT N'Y AVOIR LIEU DE RENVOYER au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité ;"
222	Cour de cassation chambre criminelle	06-avr-11 10-87634	non	Cour d'appel de Paris, du 28 septembre 2010	nr	fraude fiscale	condamné à un an d'emprisonnement avec sursis et 20 000 euros d'amende, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	annulation partielle	"alors que le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2010-2/75/ 82 QPC du 10 décembre 2010, a déclaré contraire à la Constitution le quatrième alinéa de l'article 1741 du code général des impôts relatif aux peines complémentaires obligatoires d'affichage et de publication ; que cette annulation entraîne par voie de conséquence celle de l'arrêt attaqué en tant qu'il prononce une peine complémentaire d'affichage et de publication qui perd son fondement légal " ; Vu les articles 61-1 et 62 de la Constitution, ensemble l'article 111-3 du code pénal ; Attenué, d'une part, qu'une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 précité est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision ; Attenué, d'autre part, que nul ne peut être puni, pour un délit, d'une peine qui n'est pas prévue par la loi ; Attenué qu'après avoir déclaré M. X... coupable de fraude fiscale, l'arrêt ordonne notamment la publication et l'affichage de la décision par application des dispositions de l'article 1741, alinéa 4, du code général des impôts ; Mais attendu que ces dispositions ont été déclarées contraires à la Constitution par décision du Conseil constitutionnel du 10 décembre 2010 prenant effet à la date de sa publication au journal officiel de la République française le 11 décembre 2010 ; D'où il suit que l'annulation est encourue ; Par ces motifs : ANNULE, par voie de retranchement, l'arrêt susvisé de la cour d'appel de Paris, en date du 10 juin 2010, mais en ses seules dispositions ayant ordonné la publication et l'affichage de la décision, toutes autres dispositions étant expressément maintenues ; Dit n'y avoir lieu à renvoi "
214		04-mai-11 10-85413	non	Cour d'appel de Paris, du 10 juin 2010	tva			dirigeant de fait	

215	Cour de cassation chambre criminelle	04-mai-11	10-88279	non	Cour d'appel de Rouen , du 28 octobre 2010		fraude fiscale	nr	rejet	<p>"Statuant sur la question de constitutionnalité formulée" [...] "Attendu que M. X... demande que le Conseil constitutionnel soit saisi de la question de la conformité de l'article 1745 du code général des impôts au principe de personnalisation des peines qui découle des dispositions de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 ;</p> <p>Attendu que les dispositions contestées sont applicables à la procédure ;</p> <p>Qu'elles n'ont pas été déclarées conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel ;</p> <p>Attendu que la question, ne portant pas sur l'interprétation d'une disposition constitutionnelle dont le Conseil constitutionnel n'aurait pas encore eu l'occasion de faire application, n'est pas nouvelle ;</p> <p>Attendu qu'aux termes de l'article 1745 du code général des impôts, tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743, peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes ;</p> <p>Attendu que la question ne présente pas un caractère sérieux dès lors que cette mesure n'a pas un caractère obligatoire et qu'ainsi, en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce, le juge n'est pas tenu de la prononcer ;</p> <p>D'où il suit qu'il n'y a pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel ;</p> <p>Par ces motifs :</p> <p>DIT N'Y AVOIR LIEU DE RENVOYER au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité"</p>
230	Cour de cassation chambre criminelle	07-sept-11	10-85519	non	Cour d'appel de Grenoble , du 7 juin 2010	eurl	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à dix-huit mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné la publication et l'affichage de la décision	annulation partielle sans renvoi	<p>"alors que le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2010-72/75/82 QPC du 10 décembre 2010, a déclaré contraire à la Constitution le quatrième alinéa de l'article 1741 du code général des impôts relatif aux peines complémentaires obligatoires d'affichage et de publication ; que cette annulation entraîne par voie de conséquence celle de l'arrêt attaqué en tant qu'il prononce une peine complémentaire d'affichage et de publication qui perd son fondement légal" ;</p> <p>Vu les articles 61-1 et 62 de la Constitution, ensemble l'article 111-3 du code pénal ;</p> <p>Attendu, d'une part, qu'une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 précité est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision ;</p> <p>Attendu, d'autre part, que nul ne peut être puni, pour un délit, d'une peine qui n'est pas prévue par la loi ;</p> <p>Attendu qu'après avoir déclaré M. X... coupable de fraude fiscale et d'omission d'écritures en comptabilité, l'arrêt ordonne la publication et</p>
250	Cour de cassation chambre criminelle	16-nov-11	10-87634	non	Cour d'appel de Paris , du 28 septembre	nr	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à six mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné une mesure de publication et d'affichage	Annulation partielle sans renvoi	<p>Mais sur le quatrième moyen de cassation, pris de la violation des articles 61-1 et 62 de la Constitution, 8 de la Déclaration du 26 août 1789, 112-1 du code pénal, 1741, 1743, 1745 du code général des impôts, L. 227 du livre des procédures fiscales, 593 du code de procédure pénale ;</p> <p>"en ce que l'arrêt attaqué a déclaré M. X... coupable de s'être frauduleusement soustrait à l'établissement et au paiement de l'impôt sur les sociétés des années 2001 et 2002, de la taxe sur la valeur ajoutée de l'année 2002, et d'avoir sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures au livre journal ou dans les documents comptables, l'a condamné à la peine de six mois d'emprisonnement avec sursis et à une amende de 10 000 euros, a ordonné la publication dans le Journal officiel de la République française et au quotidien « le Courrier de l'Eure » par extrait de l'arrêt et son affichage pendant trois mois sur les panneaux de la mairie où M. X... a son domicile ; que, statuant sur les intérêts civils, a dit que M. X... serait tenu solidairement avec la société de droit portugais Aboukir TGS LDA, redevable légal de l'impôt, au paiement des droits fraudés ainsi qu'à celui des majorations et pénalités y afférentes ;</p> <p>"aux motifs que la cour ordonnera, par ailleurs, les mesures de publication et d'affichage prévues à l'article 1741, alinéa 4, du code général des impôts ;</p> <p>"alors que le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2010-72/75/82 QPC du 10 décembre 2010, a déclaré contraire à la Constitution le quatrième alinéa de l'article 1741 du code général des impôts relatif aux peines complémentaires obligatoires d'affichage et de publication; que cette annulation entraîne, par voie de conséquence, celle de l'arrêt attaqué en tant qu'il prononce une peine complémentaire d'affichage et de publication qui perd son fondement légal";</p> <p>Vu les articles 61-1 et 62 de la Constitution, ensemble l'article 111-3 du code pénal ;</p> <p>Attendu que, d'une part, une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 précité est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision ;</p> <p>Attendu que, d'autre part, nul ne peut être puni, pour un délit, d'une peine qui n'est pas prévue par la loi ;</p> <p>Attendu qu'après avoir déclaré M. X... coupable de fraude fiscale, l'arrêt ordonne, notamment, la publication et l'affichage de la décision, par application des dispositions de l'article 1741, alinéa 4, du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la date des faits ;</p> <p>Mais attendu que ces dispositions ont été déclarées contraires à la Constitution par la décision du Conseil constitutionnel du 10 décembre 2010, prenant effet à la date de sa publication au Journal officiel de la République française le 11 décembre 2010 ;</p> <p>D'où il suit que l'annulation est encourue ;</p> <p>Par ces motifs :</p> <p>ANNULE, par voie de retranchement, l'arrêt susvisé de la cour d'appel de Rouen, en date du 28 octobre 2010, en ce qu'il a ordonné la publication et l'affichage de la décision, toutes autres dispositions étant expressément maintenues</p>
264	Cour de cassation chambre commerciale	25-janv-12	10-88279	non	Cour d'appel de Rouen , du 28 octobre 2010	tva et is	nr	nr	rejet	<p>"l'article R. 256-2 du livre des procédures fiscales énonce que "Lorsque le comptable poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci, il notifie préalablement à chacun d'eux un avis de mise en recouvrement" ; que ces dernières dispositions ne distinguent pas selon que la mise en jeu de la solidarité est de droit ou résulte d'une condamnation en justice " [...] "Mais attendu, en premier lieu, que la décision judiciaire, exécutoire, qui déclare un dirigeant de société solidairement responsable avec celle-ci du paiement des impositions et pénalités dues par cette dernière, seule redevable légale, constitue un titre exécutoire suffisant pour fonder l'action du comptable public à l'égard de ce dirigeant ;</p> <p>Attendu, en second lieu, qu'ayant relevé, par motifs propres et adoptés, que les sommes retenues au titre des droits et pénalités dans la mise en demeure et le jugement correctionnel concernaient la même période du 1er janvier 2003 au 31 décembre 2004 et portaient sur un montant de 143 910 euros au titre des droits et de 81 015 euros au titre des pénalités, la cour d'appel a pu en déduire que ce jugement contenait tous les éléments permettant l'évaluation d'une créance liquide et exigible dont il constatait ainsi l'existence "</p>
211	Cour de cassation chambre criminelle	31-janv-12	11-11761	non	Cour d'appel de Colmar , du 13 décembre 2010	tva	fraude fiscale	condamné quatre mois d'emprisonnement avec sursis, 15 000 euros d'amende	rejet	<p>"alors que M. X... soutenait en cause d'appel que l'administration fiscale ne produisait pas les factures pour lesquelles la TVA avait été éludée, de sorte que n'ayant pas été en mesure de discuter ces factures contradictoirement, aucune solidarité ne pouvait être prononcée à son encontre ; qu'en se bornant à affirmer, pour déclarer M. X... solidairement responsable, qu'il devait être considéré comme responsable de l'omission de déclaration mensuelle de TVA à l'administration fiscale à compter du 26 mai 2006, sans répondre à ce chef de ses conclusions, la cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision au regard des textes susvisés" ;</p> <p>Attendu qu'ayant été déclaré coupable de fraude fiscale, le demandeur ne saurait faire grief à la cour d'appel de l'avoir condamné solidairement avec M. Y..., gérant de fait de la société Var Inter, au paiement des droits fraudés et des pénalités y afférentes, dès lors que la solidarité relève d'une faculté que les juges tiennent de la loi ;"</p>
234	Cour de cassation chambre criminelle	08-févr-12	11-81320	non	Cour d'appel de Versailles , du 26 janvier 2011	tva	nr	nr	rejet	<p>"alors que, lorsque l'appel est limité, le juge ne peut statuer que dans les limites de l'appel ; qu'en l'espèce, le prévenu a limité son appel aux dispositions civiles du jugement ; que si la solidarité vise par certains côtés à réparer le préjudice éprouvé par le Trésor public, du fait de la fraude fiscale, ce qui explique que la solidarité est demandée par l'administration fiscale et que les voies de recours concernant la solidarité sont exercées par l'administration fiscale, la solidarité constitue, à raison des conditions dans lesquelles elle est prononcée, une mesure à connotation pénale ; que les juges du fond devaient dès lors constater qu'eu égard à la limitation affectant l'acte d'appel, ils ne pouvaient statuer sur la solidarité et qu'en décidant le contraire, ils ont violé les textes susvisés" ;</p>
213		04-avr-12	11-82053		Cour d'appel de Douai , du 21 octobre 2010	nr				<p>Attendu que la demanderesse ne saurait reprocher à l'arrêt attaqué d'avoir, sur l'appel du prévenu limité aux dispositions civiles d'un jugement l'ayant condamné solidairement au paiement des impôts fraudés et des droits y afférents, statué au delà de sa saisine en relevant celui-ci.</p>

	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à deux ans d'emprisonnement, a décerné mandat d'arrêt, ordonné la publication et l'affichage de la décision	cassation partielle	"alors que les dispositions de l'alinéa 4 de l'article 1741 du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable, ayant été déclarées contraires à la Constitution par la décision du Conseil constitutionnel du 10 décembre 2010 prenant effet à la date de sa publication au Journal officiel le 11 décembre 2010, doit encourir l'annulation, par voie de retranchement, l'arrêt attaqué qui, après avoir déclaré le prévenu coupable de fraude fiscale ordonne la publication et l'affichage de la décision, les dispositions du même texte résultant de l'article-63.IV de la loi du 29 décembre 2010 selon lesquelles : "la juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal", ne trouvant à s'appliquer qu'aux infractions commises après la date d'entrée en vigueur de cette loi",
								Vu les articles 61-1 et 62 de la Constitution, ensemble l'article 111-3 du code pénal ;
								Attendu que, d'une part, une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 précité est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision ;
								Attendu que, d'autre part, nul ne peut être puni, pour un délit, d'une peine qui n'est pas prévue par la loi ;
								Attendu que l'arrêt ordonne, par application des dispositions de l'article 1741, alinéa 4, du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la date des faits, la publication et l'affichage de la décision de condamnation prononcée pour fraude fiscale ;
								Mais attendu que ces dispositions ont été déclarées contraires à la Constitution par une décision du Conseil constitutionnel du 10 décembre 2010, prenant effet à la date de sa publication au Journal officiel de la République française, le 11 décembre 2010 ;
								D'où il suit que la cassation est encourue de ce chef ;
243	Cour de cassation chambre criminelle	13-juin-12	11-84092	Cour d'appel d'Aix-en-Provence , du 4 mai 2011	lieu etablissem nt			Par ces motifs :
						fraude fiscale	condamné à dix-huit mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné une mesure de publication et d'affichage	"Vu les articles 61-1 et 62 de la Constitution, 111-3 et 112-1 du code pénal ;
								Attendu que, d'une part, une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 précité est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision ;
								Attendu que, d'autre part, nul ne peut être puni, pour un délit, d'une peine qui n'est pas prévue par la loi à la date à laquelle les faits ont été commis ;
								Attendu qu'après avoir déclaré M. X... coupable de fraude fiscale, l'arrêt énonce qu'eu égard à l'infraction commise et à la personnalité du prévenu, les premiers juges ont fait une juste application de la loi pénale en ordonnant l'affichage du jugement ainsi que sa publication par extrait ;
								Mais attendu qu'en prononçant ainsi, alors que, d'une part, les dispositions de l'alinéa 4 de l'article 1741 du code général des impôts, applicables aux faits, ont été déclarées contraires à la Constitution par la décision du Conseil constitutionnel du 10 décembre 2010, prenant effet à la date de sa publication au Journal officiel de la République française le 11 décembre 2010, d'autre part, les dispositions du même texte, résultant de l'article 63.IV. de la loi du 29 décembre 2010, selon lesquelles "la juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal", ne s'appliquent qu'aux infractions commises après la date d'entrée en vigueur de cette loi, la cour d'appel a violé les textes susvisés et les principes susénoncés ;
								D'où il suit que la cassation est encourue ;
								Par ces motifs :
244	Cour de cassation chambre criminelle	13-juin-12	11-86269	Cour d'appel de Douai , du 28 juin 2011	tva			CASSE et ANNULE, par voie de retranchement, l'arrêt susvisé de la cour d'appel de Douai, en date du 28 juin 2011, en ce qu'il a ordonné la publication et l'affichage de la décision, toutes autres dispositions étant expressément maintenues * Précédents jurisprudentiels : Sur
						fraude fiscale	condamné à vingt mois d'emprisonnement dont dix-huit mois avec sursis et a dit que le prévenu serait solidairement tenu avec la société X... automobile, redevable	Qpc incidente Non-lieu à renvoi au cc
								Attendu que M. X... demande que le Conseil constitutionnel soit saisi de la question de la conformité de l'article 1745 du code général des impôts aux articles 8 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen ;Attendu que les dispositions contestées sont applicables à la procédure ;Qu'elles n'ont pas été déclarées conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel ; que la question, ne portant pas sur l'interprétation d'une disposition constitutionnelle dont le Conseil constitutionnel n'aurait pas encore eu l'occasion de faire application, n'est pas nouvelle ;Attendu qu'aux termes de l'article 1745 du code général des impôts, tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743, peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu' à celui des pénalités fiscales y afférentes ;Attendu que la question ne
268	Cour de cassation chambre criminelle	27-juin-12	11-89220	Cour d'appel de Paris , du 29 novembre 2011		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à neuf mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné l'affichage et la publication de la décision et a dit que le prévenu serait solidairement tenu avec la société Actone	Qpc incidente Non-lieu à renvoi au cc
								Attendu que M. Y... demande que le Conseil constitutionnel soit saisi de la question ainsi posée: "L'article 1745 du code général des impôts est-il contraire à la Constitution au regard des articles 7, 8, 9 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, ainsi qu'aux principes de l'individualisation des peines, du droit à un procès équitable, du respect des droits de la défense et du droit à un recours effectif, en ce que la solidarité qu'il prévoit, constitue une peine à caractère pénal qui est prononcée par le juge sans possibilité de modération au regard des circonstances de l'infraction, de la personnalité de l'auteur et des garanties de son insertion ou de sa réinsertion, à la seule demande de l'administration fiscale, sans débat contradictoire préalable, sans obligation de motivation et sans possibilité de recours et dès lors sans garantie propre à exclure l'arbitraire ?" ; Attendu que les dispositions contestées sont applicables à la procédure ;
241	Cour de cassation chambre criminelle	12-sept-12	12-80574	Cour d'appel d'Aix-en-Provence , du 13 décembre 2011	nr	fraude fiscale et omission d'écriture en comptabilité	condamné le premier, à deux ans d'emprisonnement dont seize mois avec sursis, 25 000 euros d'amende, trois ans d'interdiction professionnelle et a ordonné la publication et l'affichage de la décision	rejet
								"Vu les articles 61-1 et 62 de la Constitution, ensemble l'article 111-3 du code pénal ; Attendu que, d'une part, une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 précité est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision ; Attendu que, d'autre part, nul ne peut être puni, pour un délit, d'une peine qui n'est pas prévue par la loi ; Attendu qu'après avoir déclaré M. X... coupable de fraude fiscale et d'omission d'écriture en comptabilité, l'arrêt attaqué ordonne, notamment, la publication et l'affichage de la décision, par application des dispositions de l'article 1741, alinéa 4, du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la date des faits ; Mais attendu que ces dispositions ont été déclarées contraires à la Constitution par une décision du Conseil constitutionnel du 10 décembre 2010, prenant effet à la date de sa publication au Journal officiel de la République française, le 11 décembre 2010 ;
266	Cour de cassation chambre criminelle	26-sept-12	11-83359	Cour d'appel de Montpellier , du 17 février 2011	tva	fraude fiscale, omission d'écritures en comptabilité	condamné à trois ans d'emprisonnement dont dix-huit mois avec sursis et dix-huit mois d'emprisonnement avec sursis	cassation
								"Vu l'article 593 du code de procédure pénale ; Attendu que tout jugement ou arrêt doit comporter les motifs propres à justifier la décision ; que l'insuffisance ou la contradiction de motifs équivaut à leur absence ; Attendu que, pour écarter l'exception de prescription de l'action publique et déclarer, d'une part, M. X... coupable de soustraction au paiement de l'impôt sur les sociétés et omission d'écritures en comptabilité au titre des exercices 2000, 2001 et 2002, d'autre part, les époux X... coupables de soustraction au paiement de l'impôt sur les revenus au titre des exercices 1999, 2000 et 2001, l'arrêt prononce par les motifs repris au moyen ; Mais attendu qu'en se déterminant ainsi, sans rechercher, pour chacune de ces infractions et chacun des exercices concernés, la date à laquelle la prescription avait pu être acquise, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision ; D'où il suit que la cassation est encourue ; Par ces motifs, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres moyens de cassation proposés : CASSE et ANNULE en toutes ses dispositions"
238		10-oct-12	11-86711	Cour d'appel de Versailles , du 29 juin 2011				

	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale	condamné le premier, à dix-huit mois d'emprisonnement dont un an avec sursis et mise à l'épreuve, la seconde, à six mois d'emprisonnement avec sursis	rejet	"Sur le troisième moyen de cassation, pris de la violation des articles 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, 112-1 du code pénal, 1741, 1743, 1745 du code général des impôts, L. 227 du livre des procédures fiscales, 593 du code de procédure pénale, défaut de motifs, manque de base légale ; " en ce que l'arrêt attaqué a dit que Mme Y... et M. X... seront solidairement tenus avec la société BSM Immobilier, redevable légale de l'impôt, au paiement des impôts fraudés ainsi qu'à celui des majorations et pénalités y afférentes ; " alors qu'en déclarant Mme Y... et M. X... solidairement tenus avec BSM Immobilier au paiement des impôts fraudés ainsi qu'à celui des majorations et pénalités fiscales y afférentes, la cour d'appel a prononcé une mesure de nature pénale disproportionnée aux fautes commises et contraire pour cette raison aux dispositions de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme " ; Attendu que, le prononcé de la solidarité relevant d'une faculté que les juges tiennent de la loi, la cour d'appel a justifié sa décision sans méconnaître les dispositions conventionnelles invoquées ; Que, dès lors, le moyen ne saurait être accueilli "
239		10-oct-12 11-87292	non	Cour d'appel de Paris , du 16 septembre 2011	is			
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamnée à deux mois d'emprisonnement avec sursis et dit n'y avoir lieu à statuer sur la solidarité	cassation partielle	" 2) alors, en tout état de cause, que l'étendue de l'appel ne peut être limitée à certaines dispositions du jugement que si cette limitation résulte sans équivoque de la déclaration d'appel ; que la solidarité fiscale prévue par l'article 1745 du code général des impôts constituant une mesure à caractère pénal, il ne pouvait être déduit de la déclaration par laquelle la prévenue précisait que son appel portait uniquement sur les dispositions pénales du jugement que l'intéressée avait sans équivoque entendu limiter ce recours aux seules dispositions pénales prononcées sur l'action publique et en exclure celles par lesquelles, sur l'action exercée par l'administration fiscale, le tribunal correctionnel l'avait condamnée à payer, solidairement avec la société redevable, les impositions prétendument fraudées et les pénalités afférentes ; que la cour d'appel ne pouvait valablement retenir le caractère limité de l'appel " ; Vu l'article 509 du code de procédure pénale, ensemble l'article 1745 du code général des impôts ;
226		07-nov-12 11-87930	non	Cour d'appel de Pau , du 15 septembre 2011	tva			
	Cour de cassation chambre criminelle		non		fraude fiscale	condamné à trois mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné l'affichage de la décision	cassation	"1°) alors que le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2010-72/75/82 QPC du 10 décembre 2010, a déclaré contraire à la Constitution le quatrième alinéa de l'article 1741 du code général des impôts relatif aux peines complémentaires obligatoires d'affichage et de publication, dans sa rédaction applicable à l'époque des faits ; que cette annulation entraîne par voie de conséquence celle de l'arrêt attaqué en tant qu'il prononce une peine complémentaire d'affichage et de publication qui a perdu son fondement légal ; "2°) alors que si la loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010 a complété l'article 1741 du code général des impôts en prévoyant que la juridiction pourra ordonner l'affichage de la décision prononcée et sa diffusion dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal, elle ne vaut que pour l'avenir et n'était pas applicable à l'époque des faits ; qu'en ordonnant l'affichage de l'arrêt pendant un mois sur les panneaux de la commune de Traheim, la cour d'appel a méconnu les textes susvisés" ; Vu l'article 111-3 du code pénal ; Attendu que, selon ce texte, nul ne peut être puni d'une peine qui n'est pas prévue par la loi ; Attendu qu'après avoir déclaré M. X... coupable de fraude fiscale, l'arrêt ordonne l'affichage de la décision, par application des dispositions de l'article 1741, alinéa 4, du code général des impôts ; Mais attendu qu'en statuant ainsi, alors que ces dispositions ont été abrogées par la décision du Conseil constitutionnel, en date du 10 décembre 2010, et que les faits, commis de courant 2006 à 2008, sont antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi du 29 décembre 2010 édictant à nouveau ces sanctions, la cour d'appel a méconnu le texte susvisé et le principe ci-dessus rappelé ; D'où il suit que la cassation est encourue de ce chef "
219		05-déc-12 11-89012	oui	Cour d'appel de Colmar , du 25 novembre 2011	fraude fiscale	prononcé sur la solidarité pour le paiement des impôts fraudés et des pénalités afférentes	cassation	Il résulte de l'article 1745 du code général des impôts que lorsque les juges prononcent une condamnation pour fraude fiscale en application des articles 1741, 1742 et 1743 du même code, l'administration fiscale, partie civile, est recevable, y compris sur son seul appel, à demander que soit prononcée la solidarité du condamné avec le redevable légal des impôts fraudés. Précédents jurisprudentiels : Sur la possibilité pour le juge de second degré de prononcer la solidarité prévue par l'article 1745 du code général des impôts sur l'appel seul de la partie civile, dans le même sens que :Crim., 21 mars 1996, pourvoi n° 94-85.492, Bull. crim. 1996, n° 130 (rejet). En sens contraire :Crim., 4 novembre 2010, pourvoi n° 10-81.825, Bull. crim. 2010, n° 174 (cassation) "Vu les articles 1745 du code général des impôts et 515 du code de procédure pénale ; Attendu qu'il résulte du premier de ces textes que lorsque les juges prononcent une condamnation pour fraude fiscale en application des articles 1741, 1742 et 1743 du code général des impôts, l'administration fiscale, partie civile, est recevable devant la juridiction du second degré, y compris sur son seul appel, à demander que soit prononcée la solidarité du condamné avec le redevable légal des impôts fraudés ; Attendu que M. X..., dirigeant de droit de la société Cigagna Top Fermetures, a été poursuivi du chef de fraude fiscale ; que le tribunal correctionnel l'a déclaré coupable de cette infraction, a notamment prononcé à son encontre une peine d'emprisonnement et une amende assorties du sursis et a rejeté la demande de solidarité présentée, sur le fondement de l'article 1745 susvisé, par l'administration fiscale, partie civile ; que cette dernière a interjeté appel de cette décision ; Attendu que, pour débouter l'administration appelante de ses demandes, l'arrêt retient que la solidarité est une mesure pénale et que les juges ne peuvent la prononcer sur le seul appel de l'administration fiscale ; Mais attendu qu'en prononçant ainsi, la cour d'appel a méconnu les textes susvisés et le principe ci-dessus énoncé ; D'où il suit que la cassation est encourue ;
248		16-janv-13 12-82546	non	Cour d'appel de Bordeaux , du 2 décembre 2011	fraude fiscale	condamné à six mois d'emprisonnement avec sursis	rejet	"Attendu que les énonciations de l'arrêt attaqué mettent la Cour de cassation en mesure de s'assurer que la cour d'appel a, sans insuffisance ni contradiction, répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et caractérisé en tous ses éléments, tant matériels qu'intentionnel, le délit dont elle a déclaré le prévenu coupable ; D'où il suit que le moyen, qui se borne à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne saurait être admis ;"
237		10-avr-13 12-81699		Cour d'appel de Paris , du 1 février 2012	tva			

	Cour de cassation chambre criminelle	non			fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à six mois d'emprisonnement avec sursis	cassation partielle	"Mais sur le second moyen de cassation, pris de la violation des articles 61-1 et 62 de la Constitution, 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, 1741 alinéa 4 du code général des impôts, 111-3, alinéa 2, 112-1 du code pénal et 593 du code de procédure pénale ; " en ce que l'arrêt confirmatif attaqué a déclaré M. X...coupable de soustraction à l'établissement ou au paiement de l'impôt : omission de déclaration dans les délais prescrits-fraude fiscale, et omission d'écriture dans un document comptable et a ordonné l'affichage du jugement ainsi que sa publication par extraits ; " aux motifs adoptés des premiers jugés qu'en application de l'article 1741, alinéa 4, du code général des impôts (dans sa rédaction en vigueur à la date des faits et du jugement, la publication de la décision au JORF et dans l'édition Val-de-Mame du quotidien Le Parisien ainsi que l'affichage de la décision sur les panneaux officiels de la mairie de Boissy-Saint-Léger pour une durée de trois mois seront ordonnées ; " alors que d'une part, une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision ; que d'autre part, nul ne peut être puni pour un délit, d'une peine qui n'est pas prévue par la loi à la date à laquelle les faits ont été commis ; qu'en ordonnant l'affichage du jugement ainsi que sa publication par extraits, quand les dispositions de l'alinéa 4, de l'article 1741, du code général des impôts, applicables aux faits, ont été déclarées contraires à la Constitution par la décision du Conseil constitutionnel du 10 décembre 2010, prenant effet à la date de sa publication au Journal officiel de la République Française le 11 décembre 2010, et que les dispositions du même texte, résultant de l'article 63. IV de la loi du 29 décembre 2010, selon lesquelles, « la juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal » ne s'appliquent qu'aux infractions commises après l'entrée en vigueur de cette loi, la cour d'appel a violé les textes susvisés et les principes susénoncés " ; Vu les articles 61-1 et 62 de la Constitution ; Attendu qu'une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 précité est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision ; Attendu qu'après avoir condamné M. X..., déclaré coupable de fraude fiscale à six mois d'emprisonnement avec sursis, l'arrêt ordonne la publication et l'affichage de la décision, sur le fondement de l'article 1741 alinéa 4 du code général des impôts ; Mais attendu que cet article a été déclaré contraire à la Constitution par décision du Conseil constitutionnel du 10 décembre 2010, prenant effet à la date de sa publication au Journal officiel de la République française, le 11 décembre 2010 ; D'où il suit que la cassation est encourue de ce chef ; Par ces motifs : CASSE et ANNULE, par voie de retranchement, l'arrêt susvisé de la cour d'appel de Paris, en date du 27 mars 2012, mais en ses seules dispositions relatives aux mesures de publicité"
261	Cour de cassation chambre criminelle	non	24-avr-13 12-82824	Cour d'appel de Paris , du 27 mars 2012	fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité	condamné à un an d'emprisonnement, a ordonné des mesures de publication et d'affichage	Cas. part. par voie de retranch. sans renvoi	"alors que nul ne peut être puni, pour un délit, d'une peine qui n'est pas prévue par la loi à la date à laquelle les faits ont été commis ; que les dispositions de l'alinéa 4 de l'article 1741 du code général des impôts, applicables aux faits, ont été déclarées contraires à la Constitution par la décision du Conseil constitutionnel du 10 décembre 2010, prenant effet à la date de sa publication au Journal officiel de la République française le 11 décembre 2010 ; que les dispositions du même texte, résultant de l'article 63-IV de la loi du 29 décembre 2010, ne s'appliquent qu'aux infractions commises après la date d'entrée en vigueur de cette loi ; qu'en ordonnant l'affichage et la diffusion d'extraits de son arrêt, la cour d'appel, qui a condamné M. X... à une peine qui n'était pas prévue par la loi lorsque les faits ont été commis, a méconnu les textes susvisés et les principes sus-énoncés" ; Vu les articles 61-1 et 62 de la Constitution, ensemble l'article 111-13 du code pénal ; Attendu qu'une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 précité est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision ; Attendu que nul ne peut être puni d'une peine qui n'est pas prévue par la loi ; Attendu que l'arrêt ordonne la diffusion par extraits et l'affichage de la décision, sur le fondement de l'article 1741, alinéa 4, du code général des impôts ; Mais attendu que cet article, dans sa rédaction applicable aux faits de l'espèce, a été déclaré contraire à la Constitution par décision du Conseil constitutionnel du 10 décembre 2010, prenant effet à la date de sa publication au Journal officiel de la République française, le 11 décembre 2010 ; D'où il suit que la cassation est encourue de ce chef ; Par ces motifs : CASSE et ANNULE, par voie de retranchement, l'arrêt susvisé de la cour d'appel d'Aix-en-Provence, en date du 10 avril 2012, en ses seules dispositions ayant ordonné des mesures de publication et d'affichage, toutes autres dispositions étant expressément maintenues"
220	Cour de cassation chambre criminelle	non	05-juin-13 12-83334	Cour d'appel d'Aix-en-Provence , du 10 avril 2012	fraude fiscale	condamné à huit mois d'emprisonnement avec sursis, 10 000 euros d'amende	rejet	"Sur le second moyen de cassation, pris de la violation des articles 1745 du code général des impôts et 132-24 du code pénal ; défaut de motifs ; "en ce que l'arrêt attaqué a condamné solidairement MM. X..., Y... et la société Gardoise de travail temporaire au paiement des impôts fraudés et à celui des pénalités y afférentes ; "aux motifs que la cour dispose des éléments d'appréciation suffisants pour confirmer le jugement sur l'action civile, les premiers juges ayant fait une juste appréciation des conséquences civiles de l'infraction ; "et aux motifs adoptés que sur l'action civile, l'administration des impôts se constitue partie civile et sollicite du tribunal que MM. X... et Y... soient solidairement tenus avec la société Gardoise de travail temporaire au paiement des impôts fraudés et à celui des pénalités y afférentes ; qu'il convient de faire droit à sa demande ; 1°) "alors que la solidarité prévue par l'article 1745 du code général des impôts est une mesure à caractère pénal ; qu'en condamnant M. X... au titre de l'action civile, au paiement solidaire de l'impôt fraudé sur le fondement de l'article 1745 du code général des impôts, la cour d'appel a violé ce texte ; 2°) "alors que la solidarité prévue par l'article 1745 du code général des impôts est une mesure à caractère pénal ; qu'à ce titre, elle ne peut être prononcée qu'en fonction des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur ; qu'en condamnant M. X... au titre de l'action civile, au paiement solidaire de l'impôt fraudé sur le fondement de l'article 1745 du code général des impôts, sans rechercher si cette sanction pénale se justifiait au regard des circonstances de l'infraction et de la personnalité du prévenu, la cour a violé les articles 1745 du code général des impôts et 123-24 du code pénal ; 3°) "alors qu'en condamnant M. X... au titre de l'action civile, au paiement solidaire de l'impôt fraudé sur le fondement de l'article 1745 du code général des impôts, sans rechercher si cette sanction pénale se justifiait au regard des circonstances de l'infraction et de la personnalité du prévenu et sans apporter le moindre motif à ce chef de décision, la cour a privé sa décision de toute base légale" ; Attendu que le prononcé de la solidarité relève d'une faculté que les juges tiennent de la loi ; Que le moyen ne peut donc être accueilli "
254			19-juin-13 12-83684	Cour d'appel de Montpellier , du 26 avril 2012				

Résumé

Le mécanisme de solidarité traverse le droit fiscal. D'essence civile, la solidarité est intimement liée aux moyens de recouvrement dont dispose l'administration. S'agissant du dirigeant de société, sa « responsabilité pécuniaire » ou « solidarité patrimoniale » est actuellement suspendue à la décision du juge. Or, deux textes prévoient la solidarité du dirigeant selon qu'il s'agisse du juge de la responsabilité (LPF, art. L. 267) ou du juge répressif (CGI, art. 1745).

Si ces deux dispositions sont indépendantes l'une de l'autre au motif qu'elles n'ont ni la même cause, ni le même objet, ni le même demandeur, il y a lieu de s'interroger sur leur portée respective, souligner leurs écueils et présenter les voies d'une réforme de la solidarité du dirigeant au passif fiscal.

Il s'agit à la fois de rendre davantage efficace l'action en recouvrement de l'administration et garantir les droits dont dispose le dirigeant. La prégnance de la situation actuelle impose le pragmatisme : recouvrer le passif fiscal formé essentiellement par la TVA et suspendre la solidarité à l'intentionnalité des manquements à l'origine du passif fiscal dès la procédure d'assiette.

Mots Clés

Solidarité - dirigeant - passif - TVA - responsabilité - impôts - réforme - pénal - juge - DGFIP - CGI - LPF

Abstract

Joint liability is a recurrent feature of tax law. It is essentially a civil law mechanism which is closely bound to the means of recovery available to the revenue authorities. With respect to the company director, his "financial liability" or "joint pecuniary liability" currently depends on a court ruling. Two items of legislation provide for the director's liability according to whether the matter is being heard before the civil courts (Article L. 267 of the LPF tax code) or the criminal courts (Article 1745 of the CGI tax code).

Although those two provisions are independent from one another since they have neither the same legal basis, nor the same purpose and the person bringing the action is different, it is appropriate to question their respective scope, underline their pitfalls and present avenues for reform of the corporate manager's joint liability for tax liabilities.

The aim is both to make the revenue authority's action for recovery more effective and to secure the corporate manager's rights. The current situation requires pragmatism, for recovering tax liabilities resulting primarily from VAT and for suspending joint liability for intentionally causing tax liabilities from the time of the procedure of the determination of the tax base.

Keywords

Joint liability - corporate manager - debt - tax liabilities - tax - penal - civil court - tax code