

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE CRIMINELLE, en son audience publique tenue au Palais de Justice à PARIS, le six octobre deux mille quatre, a rendu l'arrêt suivant :

Sur le rapport de Mme le conseiller référendaire de la LANCE, les observations de Me COPPER-ROYER, de Me FOUSSARD, avocats en la Cour, et les conclusions de Mme l'avocat général COMMARET ;

Statuant sur le pourvoi formé par :

- X... Antoine,

contre l'arrêt de la cour d'appel d'AIX-EN-PROVENCE, 5ème chambre, en date du 24 septembre 2003, qui, pour fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité, l'a condamné à 4 mois d'emprisonnement avec sursis, a ordonné l'affichage et la publication de la décision et a prononcé sur les demandes de l'administration des Impôts, partie civile ;

Vu les mémoires produits en demande et en défense ;

Sur le premier moyen de cassation, pris de la violation des articles 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, L. 230 du Livre des procédures fiscales, de l'article préliminaire, des articles 6, 8 et 593 du Code de procédure pénale, défaut de motifs et manque de base légale ;

"en ce que l'arrêt attaqué a rejeté l'exception de prescription de l'action publique et de l'action fiscale soulevée par Antoine X... ;

"aux motifs que "ce moyen est soulevé pour la première fois devant la Cour ; qu'il résulte de l'article L. 230 du Livre des procédures fiscales que les infractions prévues par les articles 1741 et 1743 du Code général des Impôts sont prescrites à l'expiration de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise ; que le point de départ de la prescription se situe au moment où le contribuable est tenu de déclarer les sommes assujetties à l'impôt ; qu'en application de ces principes, la prévention visant comme infraction les plus anciennes, celles commises au titre des années 1992 et 1993, le point de départ de la prescription doit être fixé au 31 décembre 1993 ; que le cours de la prescription est suspendu pendant le temps de saisine de la Commission des infractions fiscales, en l'espèce, entre le 23 décembre 1996 et le 30 avril 1997, date de l'avis favorable, soit pendant 4 mois et 8 jours ; qu'il ressort de l'examen de la procédure que le premier acte de poursuite est un soit-transmis du procureur de la République, en date du 6 mai 1997 pour enquête au SRPJ, intervenu à une date à laquelle la prescription n'était pas encore acquise ; qu'en conséquence, cette exception doit être écartée (arrêt attaqué, p. 5, 1 à 8) ;

"qu'alors, le juge doit faire respecter et respecter lui-même le contradictoire ; que, saisie d'un moyen tiré de la prescription de l'action publique, la cour d'appel ne pouvait le rejeter au visa d'une pièce de la procédure, un soit-transmis du procureur de la République, daté du même jour que la plainte de l'administration des Impôts, sans que cette pièce, qui n'avait pas été invoquée par l'administration des Impôts, ait fait l'objet d'une discussion contradictoire ; que la cour d'appel a méconnu le principe du contradictoire ; que, subsidiairement, le soit-transmis du procureur de la République n'opère interruption de la prescription de l'action publique qu'autant qu'il articule et qualifie l'infraction à

raison de laquelle l'enquête est ordonnée dans les mêmes termes que l'avis de la Commission des infractions fiscales ; qu'en ne s'assurant pas que le soit-transmis du procureur de la République répondait à ces exigences légales, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles susvisés" ;

Attendu que, pour rejeter l'exception de prescription de l'action publique soulevée pour la première fois par le prévenu devant la cour d'appel, l'arrêt prononce par les motifs repris au moyen ;

Attendu qu'en statuant ainsi, et, dès lors que le "soit- transmis" pour enquête, adressé aux services de police par le procureur de la République le jour du dépôt de la plainte par l'administration des Impôts, et dont cette dernière a fait état comme premier acte interruptif de prescription dans ses conclusions d'appel, est une pièce de la procédure figurant au dossier auquel chacune des parties a accès et se trouvant soumis au débat contradictoire, la cour d'appel a justifié sa décision ;

D'où il suit que le moyen ne saurait être admis ;

Sur le deuxième moyen de cassation, pris de la violation des articles 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, L. 228, L. 230 du Livre des procédures fiscales, 385, 386 et 593 du Code de procédure pénale, défaut de motifs et manque de base légale ;

"en ce que la cour d'appel d'Aix-en-Provence a déclaré irrecevables, comme tardives, les exceptions de nullité de la procédure soulevées par Antoine X... ;

"aux motifs qu'il ne résulte ni du jugement attaqué ni d'aucune conclusion que ces moyens qui tendent en fait à voir prononcer la nullité de la procédure en cause n'ont été développés devant les premiers juges ; que, de plus, ils n'ont pas été développés in limine litis devant la Cour ; qu'en conséquence, ils ne peuvent qu'être écartés et déclarés "irrecevables" (arrêt attaqué, p. 5, 9 à 12) ;

"alors que la violation des droits de la défense, qui vicie fondamentalement la procédure, peut être soulevée en tout état de cause ; que la cour d'appel ne pouvait déclarer irrecevable comme tardive, l'exception de nullité soulevée par le prévenu qui faisait valoir que, dans cette espèce où aucune information n'avait été ouverte, la procédure menée à son encontre, antérieurement à la citation devant la juridiction de jugement, ne répondait pas aux exigences du procès équitable ; que la cour d'appel a violé les articles visés au moyen ;

"et que l'exception relative à la compétence du juge peut être soulevée en tout état de cause ; qu'en matière de contentieux fiscal devant le juge répressif, l'avis de la Commission des infractions fiscales détermine la compétence du juge ; que l'exception de nullité de la procédure soulevée par le prévenu, visant l'irrégularité de l'avis de la Commission des infractions, touchait nécessairement à la compétence du juge et n'avait pas à être soulevée "in limine litis" qu'en décidant le contraire, la cour d'appel a violé les articles visés au moyen" ;

Attendu qu'après avoir constaté que les moyens du prévenu tendant à voir prononcer la nullité de la procédure devant la commission des infractions fiscales et de la poursuite n'avaient été développés ni devant les premiers juges ni "in limine litis" devant eux, les juges du second degré les ont déclarés irrecevables ;

Attendu qu'en statuant ainsi, l'exception soulevée ne touchant pas, contrairement aux affirmations du moyen, à la compétence du juge, la cour d'appel, sans porter atteinte aux dispositions légales et conventionnelles invoquées, a fait une exacte application de l'article 385 du Code de procédure pénale ;

Que le moyen n'est donc pas fondé ;

Sur le troisième moyen de cassation, pris de la violation des articles 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, 111-4, 121-3 du Code pénal, 1729, 1741, 1743 et 1745 du Code général des Impôts, des articles préliminaire et 593 du Code de procédure pénale, défaut de motifs et manque de base légale ;

"en ce que la cour d'appel d'Aix-en-Provence a déclaré Antoine X... coupable de dissimulation de TVA, sur l'action publique, l'a condamné à une peine de 4 mois d'emprisonnement avec sursis et, sur l'action fiscale, a ordonné la publication et l'affichage de la décision et dit qu'Antoine X... serait solidairement tenu, avec la société Le Diamant Rose, au paiement de la TVA fraudée ainsi qu'aux majorations et pénalités y afférentes ;

"aux motifs que "sur la dissimulation de TVA, il est reproché à Antoine X... d'avoir dissimulé au titre de la période du 1er janvier au 31 décembre 1993 un chiffre d'affaires de 2 303 138 francs correspondant à une fraude de TVA de 156 689 francs ; que cette fraude, totalement contestée par Antoine X..., a été mise en évidence par l'administration des Impôts après rejet de la comptabilité présentée et reconstitution des chiffres d'affaires pour les années 1992 et 1993 ; que le prévenu critique la méthode employée par l'administration des Impôts et fait valoir que le rejet de la comptabilité n'était pas fondé, se prévalant du recours exercé devant la juridiction administrative ; qu'il convient de relever sur ce dernier point comme l'ont justement fait les premiers juges que l'introduction d'un recours devant le tribunal administratif ne modifie pas l'appréciation du juge pénal qui repose sur les constatations de fait relevées par les agents de l'administration des Impôts et contradictoirement débattues devant lui ; que, sur le rejet de la comptabilité, il convient de rappeler qu'Antoine X... a reconnu ne pas avoir été en mesure de présenter l'inventaire des stocks de marchandises, essentiellement du vin, au 1er janvier 1992 lors de la vérification ; que, même si aucune poursuite n'a été exercée pour cette même année, il n'en reste pas moins que l'absence de ce document, concernant des marchandises pouvant être conservées sur plusieurs années, notamment dans un restaurant de cette catégorie, a pour effet de rendre aléatoire la tenue de la comptabilité pour les années suivantes ; que, par ailleurs, il a été mis en évidence plusieurs anomalies affectant les achats et les stocks pour l'année 1993 (ex : bouteilles figurant dans le stock et ne faisant l'objet d'aucune facture d'achat ou de bouteilles vendues en nombre supérieur à celles achetées et à celles se trouvant en stock pour 159 appellations) qui pour certaines ne sont pas contestées par Antoine X... qui les qualifie d'erreurs matérielles expliquant qu'elles sont inhérentes à un inventaire de cave présentant de nombreuses références... ; qu'il a encore été

constaté que l'inventaire des stocks au 31 décembre 1993 était incomplet dans la mesure où aucune bouteille de champagne n'y figure, omission également qualifiée d'erreur par Antoine X... ; que ces différentes omissions ou erreurs sont cependant suffisantes pour rendre non suffisamment probante la comptabilité présentée et justifier la reconstitution du chiffre d'affaires pour les années 1992 et 1993 ; que, comme l'ont justement relevé les premiers juges, cette reconstitution est exempte de critiques dans la mesure où elle a été faite à partir des éléments comptables de la société et notamment par un dépouillement exhaustif des notes de restaurant ; qu'elle a fait apparaître une dissimulation de recettes de plus de 40 % des recettes qui, par son ampleur, suffit à caractériser l'élément intentionnel du délit à l'égard du prévenu, gérant de la société, qui, en tout état de cause, n'invoque aucune délégation de pouvoirs accordée à l'un de ses préposés (arrêt p. 6, 3 à 13) ;

"qu'alors, dans ses conclusions d'appel, Antoine X... soutenait que des poursuites pour fraude fiscale ne pouvaient être fondées sur les seuls écarts constatés lors d'une reconstitution de recettes ; qu'il soutenait que les erreurs relevées à l'occasion de la reconstitution n'impliquaient pas la volonté de dissimulation (p. 15 et 16) ; qu'en affirmant l'existence d'une

dissimulation de TVA, sans apporter de réponse spécifique au moyen péremptoire développé par le prévenu, la cour d'appel d'Aix-en-Provence a privé sa décision de motifs ; que, selon l'article 1745 du Code général des Impôts, celui qui a fait l'objet d'une condamnation définitive en application des articles 1741, 1742 ou 1743 du même Code peut être solidairement tenu avec le redevable légal de l'impôt fraudé aux pénalités de retard, en sus du montant de l'impôt fraudé ; que le texte pénal, d'interprétation stricte, ne prévoit nullement la condamnation solidaire au paiement des majorations ; que la cour d'appel ne pouvait alors condamner Antoine X..., solidairement avec la société Le Diamant Rose au paiement des majorations ;

qu'elle a violé les articles visés au moyen ;

"et qu'il résulte de l'application combinée des articles 1729 et 1745 du Code général des Impôts que le prévenu déclaré responsable sur le fondement de l'article 1741 ne peut être condamné solidairement avec le redevable légal de l'impôt au paiement des pénalités de retard que si sa mauvaise foi est caractérisée ; que la cour d'appel ne pouvait condamner Antoine X... au paiement des pénalités de retard sollicitées par l'administration des Impôts, sans caractériser sa mauvaise foi ;

qu'elle a privé sa décision de base légale au regard des articles susvisés" ;

Sur le moyen additionnel de cassation, pris de la violation des articles 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, 8 de la Déclaration des droits de l'homme de 1789, 111-5 du Code pénal, 1729, 1741, 1743 et 1745 du Code général des Impôts, des articles préliminaire, 385, 388 et 593 du Code de procédure pénale, principe de proportionnalité, défaut de motifs et manque de base légale ;

"en ce que la cour d'appel d'Aix-en-Provence a déclaré Antoine X... coupable de dissimulation de TVA, sur l'action publique, l'a condamné à une peine de 4 mois d'emprisonnement avec sursis et, sur l'action fiscale, a ordonné la publication et l'affichage de la décision et dit qu'Antoine X... serait solidairement tenu, avec la société Le Diamant Rose, au paiement de la TVA fraudée ainsi qu'aux majorations et pénalités y afférentes ;

"aux motifs que, sur la dissimulation de TVA, il est reproché à Antoine X... d'avoir dissimulé au titre de la période du 1er janvier au 31 décembre 1993 un chiffre d'affaires de 2 303,13 francs correspondant à une fraude de TVA de 156 689 francs ; que cette fraude, totalement contestée par Antoine X..., a été mise en évidence par l'administration des Impôts après rejet de la comptabilité présentée et reconstitution des chiffres d'affaires pour les années 1992 et 1993 ; que le prévenu critique la méthode employée par l'administration des Impôts et fait valoir que le rejet de la comptabilité n'était pas fondé, se prévalant du recours exercé devant la juridiction administrative ; qu'il convient de relever sur ce dernier point comme l'ont justement fait les premiers juges que l'introduction d'un recours devant le tribunal administratif ne modifie pas l'appréciation du juge pénal qui repose sur les constatations de fait relevées par les agents de l'administration des Impôts et contradictoirement débattues devant lui ; que, sur le rejet de la comptabilité, il convient de rappeler qu'Antoine X... a reconnu ne pas avoir été en mesure de présenter l'inventaire des stocks de marchandises, essentiellement du vin, au 1er janvier 1992 lors de la vérification ; que, même si aucune poursuite n'a été exercée pour cette même année, il n'en reste pas moins que l'absence de ce document, concernant des marchandises pouvant être conservées sur plusieurs années, notamment dans un restaurant de cette catégorie, a pour effet de rendre aléatoire la tenue de la comptabilité pour les années suivantes ; que, par ailleurs, il a été mis en évidence plusieurs anomalies affectant les achats et les stocks pour l'année 1993 (ex : bouteilles figurant dans le stock et

ne faisant l'objet d'aucune facture d'achat ou de bouteilles vendues en nombre supérieur à celles achetées et à celles se trouvant en stock pour 159 appellations) qui pour certaines ne sont pas contestées par Antoine X... qui les qualifie

d'erreurs matérielles expliquant qu'elles sont inhérentes à un inventaire de cave présentant de nombreuses références... ; qu'il a encore été constaté que l'inventaire des stocks au 31 décembre 1993 était incomplet dans la mesure où aucune bouteille de champagne n'y figure, omission également qualifiée d'erreur par Antoine X... ; que ces différentes omissions ou erreurs sont cependant suffisantes pour rendre non suffisamment probante la comptabilité présentée et justifier la reconstitution du chiffre d'affaires pour les années 1992 et 1993 ;

que, comme l'ont justement relevé les premiers juges, cette reconstitution est exempte de critiques dans la mesure où elle a été faite à partir des éléments comptables de la société et notamment par un dépouillement exhaustif des notes de restaurant ; qu'elle a fait apparaître une dissimulation de recettes de plus de 40 % des recettes qui, par son ampleur, suffit à caractériser l'élément intentionnel du délit à l'égard du prévenu, gérant de la société qui, en tout état de cause, n'invoque aucune délégation de pouvoirs accordée à l'un de ses préposés (arrêt p. 6, 3 à 13) ;

"alors que la juridiction administrative a été saisie par Antoine X... d'un recours en annulation du redressement relatif au paiement de la TVA pour l'année 1993 ; que, par jugement du 23 septembre 1999, le tribunal administratif de Nice a désigné un expert afin de déterminer le caractère probant de la comptabilité de la société Le Diamant Rose et, partant, l'existence d'une dissimulation de recettes et de TVA ; que l'arrêt attaqué, en se fondant uniquement sur les affirmations de l'administration fiscale pour statuer sur la dissimulation de recettes, sans attendre le rapport de l'expert, a violé les droits de la défense ; que le principe de proportionnalité s'oppose à ce que soient prononcées des sanctions forfaitaires ;

qu'Antoine X... a été condamné au paiement des majorations et pénalités de retard, fixées de façon forfaitaire ; que l'arrêt attaqué a violé le principe de proportionnalité des peines" ;

Les moyens étant réunis ;

Attendu, d'une part, 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 la 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, 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 ;

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 ;

D'où il suit que les moyens, dont le troisième, en sa première branche, se borne à remettre question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, et qui, pour le surplus, ne sont pas fondés, ne sauraient être accueillis ;

Attendu par ailleurs que, la peine prononcée étant justifiée par la déclaration de culpabilité du chef de fraude fiscale, il n'y a pas lieu d'examiner le quatrième moyen proposé, qui discute le délit d'omission d'écritures en comptabilité ;

Et attendu que l'arrêt est régulier en la forme ;

REJETTE le pourvoi ;

Ainsi jugé et prononcé par la Cour de cassation, chambre criminelle, en son audience publique, les jour, mois et an que dessus ;

Etaient présents aux débats et au délibéré, dans la formation prévue à l'article L.131-6, alinéa 4, du Code de l'organisation judiciaire : M. Cotte président, Mme de la Lance conseiller rapporteur, M. Pibouleau conseiller de la chambre ;

Greffier de chambre : Mme Daudé ;

En foi de quoi le présent arrêt a été signé par le président, le rapporteur et le greffier de chambre ;