

LE DELIT DE FRAUDE FISCALE

Assistant Kismet H. ERKİNER
Faculté des Sciences Economiques

INTRODUCTION

Quelles que soient les formes d'administration, la politique économique et financière d'un Etat, il y aura toujours des actes de détournement d'impôt, même si le système économique et fiscal est favorable.

Les délits fiscaux existent dans la législation de tous les Etats et sont passibles de différentes peines.

Nous ne traiteront dans ce présent article qu'un seul de ces délits fiscaux, le "Délict de Fraude Fiscale" que est puni par les tribunaux pénaux.

Nous avons limité notre étude seulement aux éléments de ce délit et à certaines questions s'y rapportant et n'avons pas traité la peine appliquée, la procédure de poursuite et les institutions de repentir et de réforme(*) .

*) Dans le texte intégral de cet article rédigé en turc la Première Partie de l'étude porte le titre de:
"Détournement d'impôt en général", les sous-titres de cette partie sont ainsi:

I — La nature du rapport existant entre l'Etat et le contribuable, du point de vue de l'impôt.

II — La nature des réactions contre le paiement d'impôt.

a) Evasion non frauduleuse,

b) Evasion frauduleuse.

III — Les effets du détournement d'impôt sur l'économie du pays

a) Inconvénient financier

b) Inconvénient économique

c) Inconvénient social et politique

IV — Les causes et facteurs du détournement d'impôt."

Comme il ressort des titres-mêmes, dans cette première partie le détournement d'impôt a été traité en général et on peut trouver ces notions dans les traités et monographies écrits dans toutes les langues.

DELIT DE FRAUDE FISCALE

PREMIER CHAPITRE

L'ÉTAT DE LA LÉGISLATION

Section I :

La raison pour laquelle le délit de fraude fiscale est régit par le code pénal.

Dans la première forme de la Loi de Procédure Fiscale il n'y avait que des sanctions administratives.

Les actes d'inexactitude, d'omission et de fraude étaient prévenus par des majorations d'impôt dont les taux variaient, la compétence de décision était attribuée aux commissions particulières résolvant les différents fiscaux et au contentieux administratif.

La procédure appliquée était une procédure proche de l'administrative mais non pas la procédure pénale.

Dans la première forme de la Loi de Procédure Fiscale (L.P.F.) les sanctions purement administratives ont affaibli de façon considérable la perception d'impôt et il a été nécessaire d'avoir recours à des sanctions ayant un caractère tout à fait pénal. Et par suite de cette nécessité il a été inclus au L.P.F. le "Délict de Fraude Fiscale" qui d'après le Prof. Erman est un groupe de délits, mais d'après nous constitue un seul délit pouvant être commis de plusieurs façons différentes.

Certains auteurs prétendent que le délit de fraude fiscale ne présente aucune particularité et est soumis aux principes du droit pénal comme tous les autres délits. Nous ne participons pas à ce point de vue et tâcherons de donner nos motifs dans les paragraphes ayant trait à cette question.

C'est la raison pour laquelle nous avons jugé inutile de reproduire en français cette partie.

Le résumé en français de l'article commencera donc directement par la seconde partie qui porte sur le "Délict de fraude fiscale" dans la législation turque.

S e c t i o n I I :

Les modifications de la Loi de Procédure Fiscale et les impôts qu'il comprend :

Les lois fiscales précédant la L.P.F. aussi contenaient des clauses portant sur la fraude fiscale, comme par exemple l'article 76 de la "Loi d'impôt sur les bénéfiques industriels et commerciaux" (No : 2995, du 22.3.1934).

Les actes qui constituent le délit de fraude fiscale étaient poursuivis aussi par la "Loi d'impôt sur les chiffres d'affaires" (article 44, Loi No: 3843, du 28/5/1940).

La Loi No : 5432 qui constitue la première forme de la L.P.F. qui est actuellement en vigueur ne faisait aucune allusion au délit de fraude fiscale dans son quatrième livre contenant les clauses pénales. Les actes qui aujourd'hui constituent le délit en question formaient dans son 324 ème article le délit d'évasion fiscale et n'étaient pas régis par le code pénal.

Ce n'est que par la loi No: 5815 que la loi No 5432 a été modifiée en 1951 et les mêmes actes ont été soustraits des sanctions financières pour être poursuivis par des sanctions pénales.

Les dernières modifications aux articles de la L.P.F. ayant trait à notre sujet ont été apportés en 1961 par la Loi No : 213.

Avec cette loi l'article 357 définit les actes qui constituent le délit, l'article 358 la tentative et les articles 359 et 360 décrivent les peines appliquées au délit et à la tentative.

Pour l'article 357 la peine est de 3 mois à 1 année et pour l'article 358 de 1 mois à 3 mois. Et le juge peut accorder un sursis à ces peines.

S E C O N D C H A P I T R E**LES ÉLÉMENTS DU DÉLIT DE FRAUDE FISCALE****S e c t i o n I : L'auteur**

Dans le délit de fraude fiscale la responsabilité pénale est attribuée à celui qui commet l'acte, car il n'y a aucune clause certifiant que la

peine sera appliquée uniquement au contribuable ou au responsable de l'établissement, pour cette raison toute personne ayant accompli un acte constituant le délit en question est considérée comme l'auteur principal et ceux qui ont participé au délit en tant qu'auteur moral ou coauteur sont aussi sujets à poursuite (ces personnes peuvent être par exemple le contribuable, son directeur, son conseiller, son comptable ou bien son secrétaire).

Une autre question importante dans la détermination de l'auteur pour ce délit est la capacité d'imputabilité. Cela est question surtout pour les mineurs et les personnes morales.

Pour les mineurs, suivant l'article 332 de la L.P.F., la peine est attribuée aux parents, aux tuteurs ou aux curateurs de ceux-ci.

Quant à la responsabilité chez les personnes morales la peine est attribuée aux auteurs (personnes physiques) qui ont commis l'acte.

S e c t i o n II : La victime

La L.P.F. est appliquée aux impôts faisant partie du budget général et à ceux perçus par les administrations des départements et des municipalités.

En l'occurrence la victime de ce délit sera dans certains cas l'Etat et dans d'autres les administrations locales.

S'il faut spécifier ce n'est que l'Impôt foncier qui est perçu par l'administration départementale.

S e c t i o n III : Le Sujet

Nous pouvons définir le délit de fraude fiscale ainsi :

“On appelle délit de fraude fiscale l'acte qui consiste en une tentative de dissimulation de la dette d'impôt, dont la somme est déterminée ou déterminable, en ayant recours à des falsifications, à la fraude ou autres moyens fallacieux. Ou bien être volontairement cause du non recouvrement de l'impôt à l'aide de ces moyens .

Les actions figurant dans cette définition sont déterminées sous 7 alinéas dans l'article 357 de la L.P.F.

Nous devons faire remarquer que pour qu'il soit question de délit il faut qu'il y ait obligation de tenir les livres, de conserver les documents et obligation de déclaration au fisc. Il n'est question de cela que si la personne est contribuable.

Il n'est question de délit que si les actes sont commis sur les livres dont la tenue est obligatoire suivant les lois fiscales. Il est impossible de considérer comme un délit, les fraudes commises sur les livres dont par exemple la tenue est obligatoire d'après le code commercial.

Quant aux documents ils sont définis dans les différents articles de la L.P.F.

S e c t i o n IV : L'élément matériel

Il faut examiner l'élément matériel de ce délit en deux sous-sections: l'action et le résultat.

A — L'action

Les actions qui constituent le délit de fraude fiscale (article 357) sont pour certaines des dissimulations (alinéas 1, 6 et 7) des falsifications, des altérations, de la fraude (alinéas 2, 3, 4) et pour certaines autres des destructions partielles (alinéas 5 et 6).

Comme on le constate, pour commettre le délit de fraude fiscale il y a différentes sortes d'actions.

Et d'après nous la diversité des moyens n'a pas d'importance dans la réalisation de l'infraction, car ils aboutissent au même résultat.

C'est la raison pour laquelle nous employons le mot "délict" au singulier, car nous considérons que les actions ne constituent pas en elles-mêmes des infractions autonomes, mais qu'il n'y a qu'un seul délict de fraude fiscale réalisable par différents moyens.

Examinons maintenant les actions qui constituent ce délict:

1 — Tenir deux livres séparés :

D'après la définition qui est donnée au premier alinéa de l'article 357 de la loi 213 :

“La tenue de deux livres consiste à faire figurer les opérations qui devraient être dans les livres obligatoires, d’après cette loi, dans d’autres livres ou documents, de façon à diminuer l’assiette de l’impôt”.

Seulement, les opérations qui seront marquées dans les seconds livres devront être de ceux qui prendraient place dans les registres officiels, obligatoires. Et de surcroît ils devront être cause d’une diminution de l’assiette.

D’autre part il n’est pas obligatoirement nécessaire de tenir des livres officieux pour accomplir cet acte, on peut tout aussi bien marquer les opérations qu’on ne fait pas passer dans les registres officiels sur des documents séparés.

2 — Etablir de faux documents ou des documents dont le contenu est trompeur et utiliser ceux-ci sciemment.

On entend par documents dont le contenu est trompeur des documents non falsifiés matériellement mais dont les noms, lieux, dates etc... ont été initialement préparés de façon inexacte. On appelle cette sorte de falsification, falsification morale. Par contre de faux documents sont des documents qui ont été falsifiés matériellement.

Le code pénal recherche l’emploi de ces documents pour que l’infraction soit accomplie. Tandis que la L.P.F. considère le résultat obtenu par la seule préparation de tels documents.

Par contre pour l’utilisation, suivant la L.P.F., la personne qui se sert de ces documents doit être en dehors de celle qui les a établis et doit en outre savoir que les documents qu’elle utilise ont été sujets à falsification. Sinon il n’y aurait pas intention criminelle.

En outre pour que l’action constitue le délit de fraude fiscale il faut qu’une perte d’impôt s’en suive.

3 — Falsifier les documents, établir des documents et des copies ne concordants pas avec leurs originaux ou bien utiliser sciemment les documents falsifiés et les documents et copies différents de leurs originaux.

On peut séparer en quatre actions distinctes l’acte défini dans cet alinéa :

a) *Falsifier les documents :*

Il peut être question de falsification des documents si ceux-ci ont été préalablement établis de façon conforme à la réalité et ultérieurement falsifiés. Et pour que cette action soit poursuivie, l'utilisation par celui qui les a falsifiés n'est pas recherchée.

b) *Etablir des documents ou copies qui ne sont pas conformes à leurs originaux.*

L'exemple le plus typique qu'on puisse donner pour cette action est la non concordance des factures et de leurs copies. Cette action a été incluse à l'article par la loi 213.

c) *Utiliser sciemment les documents falsifiés.*

Cette action consiste en l'utilisation des documents qui ont été falsifiés par une tierce personne.

d) *Utiliser sciemment des documents et copies qui ont été établis différemment de leurs originaux.*

Pour cette action on ne peut répéter que ce qui a été dit plus haut.

4 — *Falsifier les écritures des livres dont la tenue est obligatoire d'après les lois fiscales ou bien établir des comptes à des noms fictifs, ou bien accomplir toute sorte de fraude de comptabilité.*

Il apparaît trois actions dans cet alinéa :

a) *Falsifier les écritures des livres.*

b) *Etablir des comptes à des noms fictifs.*

C'est-à-dire débiter ou créditer des personnes inexistantes.

c) *Accomplir toute sorte de fraude de comptabilité.*

L'important dans les fraudes de comptabilité n'est pas que celles-ci soient contraires aux méthodes mais qu'un abaissement de l'assiette s'en suive.

5 — *Détruire les pages des livres dont la tenue est obligatoire d'après les lois fiscales et en substituer d'autres ou bien n'en substituer aucune.*

On entend par la destruction des pages, une destruction matérielle de celles-ci.

Nous participons au point de vue suivant lequel, rendre complètement illisible les écritures se trouvant sur la page, ne constitue pas une destruction de celle-ci mais une falsification.

La substitution d'une nouvelle page à la place de celle qui a été détruite ne joue pas dans la réalisation de l'infraction. Si la destruction des pages s'étend à leur totalité, il n'est plus question de l'acte défini à l'alinéa 5 de l'article 357, mais cela constitue l'action décrite à l'alinéa 6 du même article; c'est-à-dire cela doit être considéré comme destruction du livre et poursuivi comme tel.

6 — *Détruire ou dissimuler les livres ou les documents dont la tenue et la conservation sont obligatoires d'après les lois fiscales.*

Il est à remarquer qu'un défaut de production ne suffit pas pour que les livres ou les documents soient considérés comme dissimulés, il faut que leur existence aussi soit prouvée. Car l'alinéa que nous examinons définit la dissimulation aussi :

“Bien que leur existence soit établie, le défaut de production des livres et des documents aux agents habilités à l'examen fiscal constitue une dissimulation”.

Dans l'établissement de l'existence des livres l'obligation pour le contribuable de tenir les livres ne constitue pas une présomption.

Le second point important dans le contexte de cet alinéa est qu'il ne peut être question de défaut de production que si la durée de conservation ne s'est pas prescrite et que si la personne qui demande la production est un agent habilité pour un examen fiscal.

La durée de conservation dont il est question est celle prescrite dans la L.P.F.

7 — *Dissimuler des revenus.*

L'alinéa 7 de l'article 357 décrit cette action sous la forme suivante :

“Pour une période d'imposition ne pas inscrire dans les livres obligatoires suivant cette loi et ne pas aussi faire figurer dans la déclaration, des recettes, bénéfices et rentes tels que des ventes dont le total dépasse 20.000 livres et des salaires, intérêts, commissions, bénéfices de participation, loyers dépassant 5.000 livres, constituent une dissimulation de revenus.

(Dans le cas de la non présentation de la déclaration on considère que les recettes, bénéfices et rentes n'ont pas été faits figurer dans la déclaration)".

De cette définition légale nous pouvons tirer les éléments nécessaires à l'existence de l'action qui consiste à dissimuler des revenus.

i — Il faut que certaines sortes de revenus existent.

Dans la définition légale comme les différentes sortes de revenus sont présentées en disant "tel que", il s'entend que cette énumération n'est pas restrictive.

ii — Les revenus dissimulés doivent atteindre une certaine importance.

Cet élément de l'action a été modifié à chaque changement de la Loi, et en dernier avec la Loi 213 a été fixé à 20.000 livres pour les ventes et à 5000 pour les autres revenus.

Il faut remarquer que dans cette action l'assiette ne joue pas un rôle dans la détermination de l'infraction.

iii — Les revenus dissimulés doivent porter sur la période d'imposition expirée.

Les sommes de dissimulation que nous avons déjà mentionnées doivent être réalisées dans une seule période d'imposition.

S'il y a dissimulation dans plusieurs périodes chacune doit être considérée séparément. La période d'imposition diffère pour chaque impôt, mais en général concorde avec l'année civile.

iv — Le revenu dissimulé ne doit être inscrit dans aucun des livres et ne doit pas non plus figurer dans la déclaration.

Le contribuable doit ne pas avoir fait figurer un revenu, dont l'importance atteint les sommes requises dans cet alinéa, ni dans aucun de ses livres ni dans sa déclaration annuelle. La loi 213 recherche la dissimulation tant dans les livres que dans la déclaration.

Il ressort de cela qu'une omission intentionnelle existant seulement dans les livres ou sur la déclaration n'est pas considérée comme suffisante à la réalisation de l'infraction.

B — Le résultat.

De l'examen de l'action il est à retenir que le seul fait de ne pas payer l'impôt n'est pas érigé en délit fiscal mais que les actes frauduleux tendant vers ce but sont pénalisés.

Le résultat des actions que nous avons examinées et qui constituent le délit de fraude fiscale peut être séparé en deux :

- 1 — Le délit de fraude fiscale causant une perte d'impôt.
- 2 — Le délit de fraude fiscale ne causant pas une perte d'impôt.

1 — *Délit de fraude fiscale causant une perte d'impôt.*

Les actions définies dans tous les alinéas de l'article 357 de la L.P.F. qu'une déclaration soit faite ou pas, si elles sont cause d'une non imposition ou d'une imposition insuffisante, sont punies plus sévèrement que le délit de fraude fiscale ne causant pas de perte d'impôt.

Pour que ces actions soient punies d'après l'article 357 il faut que deux résultats soient réalisés.

- a) Etre cause de la non imposition dans les délais prescrits.
- b) Etre cause d'une imposition insuffisante.

Du point de vue pénalité il n'y a aucune différence entre une non imposition et une imposition insuffisante.

Il faut qu'entre les actions accomplies et les résultats une causalité existe mais il n'est pas nécessaire que cela soit désiré par l'auteur. C'est-à-dire, qu'il n'est pas nécessaire que l'intention criminelle de l'auteur soit tendue vers la non imposition ou l'imposition insuffisante; il suffit que l'auteur ait commis les actes intentionnellement.

Que l'auteur le veuille ou non quand ces résultats seront réalisés, celui qui par ses actes aura causé ceux-ci sera considéré comme ayant commis le délit de fraude fiscale sous sa forme définie dans l'article 357.

Pour cela la non imposition dans les délais prescrits ou bien l'imposition insuffisante constituent une "*condition objective de la répression*".

Par contre, que l'auteur le veuille ou non si cette condition objective de la répression n'est pas réalisée l'action de celui-ci ne rentrera plus dans le contenu de l'article 357 et sera punissable suivant l'article 358.

2 — *Délit de fraude fiscale ne causant pas une perte d'impôt.*

La Loi de Procédure Fiscale dans son article 358 a appelé cette infraction "Tentative au délit de fraude fiscale" et un certain nombre d'auteurs sans examiner la question à fond ont accepté cette qualification de la loi et considèrent que la tentative au délit de fraude fiscale est possible.

Les actions qui sont qualifiées de tentative à l'article 358 de la L.P.F. sont celles décrites aux alinéas 1-6 de l'article 357 et l'acte de ne pas faire de déclaration de biens, au cas où ceux-ci sont découverts avant le commencement de la durée d'imposition définie suivant la loi.

Si ces actions sont découvertes avant le commencement de la durée d'imposition, elles sont pénalisées plus légèrement sans qu'on examine si elles ont été cause d'une perte d'impôt.

Dans cet article les points importants sont la découverte des actes et le fait que cela ait lieu avant le commencement de la durée d'imposition.

Pour la découverte, la procédure est décrite à l'article 367 de la même loi. D'après cette clause le délit et la tentative au délit devraient être découverts lors de l'examen accompli par les inspecteurs et experts des finances.

Comme on le remarquera le point le plus important est la *découverte de l'action par les agents habilités.*

Cela est une condition indépendante de la volonté de l'auteur et ce n'est qu'en cas de sa réalisation que l'action est sujette à une répression, et dans le cas contraire l'action ne constituera pas une infraction jusqu'à l'imposition.

Pour cela, *la découverte*, du point de vue de l'article 358 constitue *une condition objective de la répression.*

Nous avons dit plus haut que les auteurs n'ayant pas examiné la question à fond considèrent que la tentative au délit de fraude fiscale est possible, c'est-à-dire que l'article 358 est le cas de tentative de l'article 357.

Mais ce qui doit être remarqué c'est que pour les deux articles aussi les actes de commission ont été terminés, les résultats ont été réalisés mais pour chacun des articles il existe une condition objective de la répression différente.

Dans ce cas les éléments distinctifs des deux infractions ne sont pas les actes de commission, mais le moment où ces actions frauduleuses seront découvertes. Ce qui veut dire que les articles 357 et 358 constituent deux infractions distinctes dont les actes de commissions sont analogues mais dont les conditions objectives de la répression sont différentes. L'un n'est donc pas la tentative de l'autre.

Comme l'article 358 ne constitue pas la tentative de l'article 357, il ne peut être aussi question de la tentative à l'action définie par l'article 358, car l'acte frauduleux devrait être découvert non pas pendant sa commission mais après la réalisation de celle-ci.

Mais est-ce que ces deux articles sont complètement indépendants l'un de l'autre?

D'après nous la forme simple du délit de fraude fiscale est définie par l'article 358 qui pénalise uniquement les actes sans rechercher la perte d'impôt et l'article 357 considère la perte d'impôt survenue à la suite des mêmes actes comme une circonstance aggravante.

Seulement pour l'alinéa 7 de l'article 357, la perte d'impôt constitue un élément, c'est-à-dire à l'état simple du délit cette perte est recherchée. Par contre même si l'acte de ceux qui ne font pas de déclaration de biens cause une perte d'impôt, cela n'est pas mentionné dans la loi comme une circonstance aggravante.

S e c t i o n V : L'élément moral

Le délit de fraude fiscale consiste à tromper intentionnellement, dans un mobile intéressé, l'Administration fiscale.

Pour cette infraction, dans l'élément moral il y a trois conditions qui doivent se réaliser:

i — Le contribuable qui commet le délit de fraude fiscale doit agir sciemment. Un acte commis par omission ou par inattention ne peut être considéré comme une fraude.

ii — Le contribuable doit être persuadé que l'acte qu'il commet ne sera pas découvert par l'administration fiscale. C'est-à-dire qu'il aura pris des mesures de sécurité dans ce but.

iii — Dans un acte frauduleux une intention intéressée existera absolument (celui de soustraire l'impôt qui est dû).

TROISIEME CHAPITRE

CERTAINES QUESTIONS PORTANT SUR LE DÉLIT DE
FRAUDE FISCALE

Section I : Complicité au délit de fraude fiscale

Dans les délits fiscaux, il n'est question de complicité que pour la fraude et le délit de fraude fiscale. Aucune peine n'est attribuée à la complicité dans l'inexactitude et l'omission. Car dans ces deux dernières infractions l'intention n'existe pas.

Dans la loi 213 trois articles portent sur la complicité, l'article 338 régit sous le titre de "complicité" la "complicité matérielle principale", l'article 346 sous le titre de "provocation" la "détermination" et enfin l'article 347 sous celui "d'assistance" la "complicité complémentaire".

1 — Coauteur (complicité matérielle principale)

L'article 64 du Code Pénal Turc ne recherche pas si chacun des coauteurs a agi sous l'impulsion d'un intérêt matériel ou moral. Par contre l'article 338 de la L.P.F. pose la condition que chacun des coauteurs escompte séparément un intérêt matériel. Ainsi cette clause diffère du principe posé par l'article 64 du Code Pénal.

Quant à la nature de l'intérêt matériel: "Cela doit être un intérêt provenant directement de l'acte commis et chaque coauteur doit causer une perte de l'impôt dont lui-même est le contribuable.

2 — Déterminateur (Complicité morale principale)

La Loi de Procédure Fiscale à l'article 346 sous le titre de "provocation" régit la "détermination" qui constitue la complicité morale principale.

Si le complice bien qu'il n'accomplisse aucun des actes qui donnent lieu au délit de fraude fiscale se trouve dans l'état défini comme une détermination dans le second paragraphe de l'article 64 du Code Pénal Turc, et si le contribuable à la suite de sa détermination commet le délit de fraude fiscale, suivant l'article 346 de la L.P.F. on punit le déterminateur de la même peine que les auteurs mêmes.

L'article 346 ne recherche pas si le déterminateur a un intérêt distinct comme c'est le cas pour le coauteur. Mais pour que le déterminateur soit puni il faut que le résultat de l'infraction soit obtenu.

De cette affirmation il en découle que si l'infraction en question reste à l'état de tentative le déterminateur ne sera pas puni.

Il résulte de cette interprétation que si l'article 358 est considéré comme la tentative du délit, bien que les actes soient accomplis, le déterminateur ne sera pas puni.

Nous ne sommes pas d'accord avec ce point de vue; car, bien que nous soyons aussi d'avis que le déterminateur sera puni si l'infraction a été accomplie, il ne peut être question de tentative au délit de fraude fiscale. L'article 358 est la forme simple de ce délit. C'est le cas où il est découvert sans qu'une perte d'impôt en découle. Mais l'infraction est achevée. Si elle a été découverte avant la durée d'imposition la condition objective de la répression est accomplie. Le déterminateur est sujet à la peine inscrite à l'article 360 tout comme l'auteur principal.

Si une perte d'impôt est réalisée, il est question de l'état aggravé du délit. Le déterminateur sera puni avec l'auteur principal suivant l'article 359.

Envisageons pour un instant que l'article 358 constitue la tentative au délit de fraude fiscale. Dans ce cas la personne qui détermine un contribuable à ne pas faire de déclaration de biens devra ne pas être punie. Or nous considérons qu'il est évident que la non déclaration de biens est un acte achevé et nous ne voyons pas la tentative de quel acte elle peut constituer...

3 — *Complicité matérielle complémentaire.*

L'article 347 de la L.P.F., sous le titre d'assistance régit la complicité complémentaire.

Cette clause diffère de l'institution de complicité complémentaire de l'article 65 du Code Pénal dans différents points.

D'abord, bien que le Code Pénal sépare en matériel et moral la complicité complémentaire, l'article 347 de la L.P.F. ne faisant mention que de ceux qui "assistent avec leurs actes" ne semble régir que la complicité matérielle complémentaire"

Une autre différence provient du fait que, dans le Code Pénal il n'est pas requis que le complice complémentaire obtienne ou pas un intérêt de l'infraction, tandis que l'article 347 pose la condition que le complice complémentaire ne doit pas escompter un intérêt personnel distinct de celui du contribuable.

Section II : Cumul dans le délit de fraude fiscale

La loi de Procédure Fiscale contient une clause particulière pour le cas de "cumul idéal" mais cet article ne s'applique qu'aux infractions de fraude et d'omission et le délit de fraude fiscale est soumis aux principes généraux du droit pénal.

Section III : Récidive dans les délits fiscaux

A l'article 339 de la Loi 213 la récidive est régie, mais comme c'est le cas du cumul cet article ne s'applique pas au délit de fraude fiscale et celui-ci est soumis aux articles du code pénal.

D'après l'article 340 de la L.P.F. la condamnation par suite d'actes nécessitant des peines fiscales ne sert pas de base à la récidive pour des peines infligées suivant d'autres lois et réciproquement.

Section IV : La non fusion des délits

D'après l'article 340, paragraphe 1 de la Loi de Procédure Fiscale les délits fiscaux qui sont poursuivis par la juridiction fiscale et les infractions poursuivies par la juridiction civile suivant le Code Pénal ne peuvent fusionner ni du point de vue cumul ni du point de vue récidive.

Si des actes punis par des peines fiscales d'après la L.D.F. constituent aussi en même temps des délits du point de vue du code pénal, le fait que ces actes donnent lieu à des peines fiscales ne constitue pas un obstacle à ce qu'ils soient punis aussi suivant le Code Pénal.

CONCLUSION

Si nous résumons encore une fois nos vues au sujet de ce délit, nous pouvons dire que:

— Il n'est pas nécessaire que l'intention criminelle de l'auteur soit dirigée vers la non imposition ou vers l'imposition insuffisante, il suffit que les actes soient commis intentionnellement.

— Le délit de fraude fiscale sous ses deux formes nécessite deux conditions objectives de la répression. A l'article 357 celle-ci est la "perte d'impôt" et à l'article 358 "la découverte avant le commencement de la durée d'imposition définie dans la loi."

— Ainsi les articles 357 et 358 définissent deux infractions distinctes. C'est-à-dire l'une ne constitue pas la tentative de l'autre et l'article 358 et l'alinéa 7 de l'article 357 sont la forme simple du délit de fraude fiscale et les alinéas 1 à 6 de l'article 357 constituent la forme aggravée du même délit.

— Le délit de fraude fiscale ne peut être commis qu'intentionnellement.

— Dans la complicité matérielle principale il faut que chaque coauteur escompte un intérêt matériel distinct.

— Dans la détermination, la Loi de Procédure Fiscale requiert l'achèvement du délit. Cette clause concorde avec notre point de vue qui rejette la tentative à cette infraction.

— Dans l'assistance aussi l'infraction doit être achevée, ce qui renforce notre avis au sujet de la non existence de la tentative au délit de fraude fiscale.
