

REPUBLIQUE DU CAMEROUN

Paix – Travail – Patrie

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIVISION DU CONTENTIEUX

**CELLULE DE LA REPRESSION
DES INFRACTIONS FISCALES**

REPUBLIC OF CAMEROON

Peace – Work- Fatherland

MINISTRY OF FINANCE

DIRECTORATE GENERAL OF TAXATION

Yaoundé, le

MANUEL DE PROCEDURES RELATIVES A LA REPRESSION PENALE DES INFRACTIONS FISCALES

A

- **Monsieur le Chef de l'Inspection des Services des Impôts;**
- **Mesdames et Messieurs les Directeurs et Chefs de Divisions ;**
- **Mesdames et Messieurs les Chefs de Centres Régionaux des Impôts ;**
- **Mesdames et Messieurs les Sous-Directeurs et Assimilés ;**
- **Mesdames et Messieurs les Chefs de Services et Assimilés.**

La Direction Générale des Impôts (DGI) a entamé depuis quelques années d'importantes réformes visant d'une part à renforcer le dispositif de collecte de recettes et d'autre part, à accompagner les contribuables et améliorer leur civisme fiscal.

S'agissant particulièrement du civisme fiscal, la DGI a opté pour une approche pédagogique qui consacre la communication, la sensibilisation et l'assistance aux contribuables. Cette démarche est du reste, complétée au plan de l'administration de l'impôt par le contrôle fiscal qui s'inscrit davantage dans une perspective pédagogique et accessoirement de dissuasion aboutissant pour l'essentiel à des sanctions qui restent jusqu'ici pécuniaires.

En dépit de ces actions de sensibilisation et de dissuasion, de nombreux contribuables évoluent encore en marge de la loi développant pour certains des pratiques frauduleuses. Pour cette dernière catégorie, les actions traditionnelles de sensibilisation et de contrôle fiscal ne sont plus suffisantes.

D'où la nécessité de mettre en œuvre des actions plus répressives et dissuasives à l'instar de la répression pénale afin de servir de valeur d'exemple.

Le présent manuel de procédures a pour but de donner les directives en matière de traitement des dossiers répressifs en spécifiant le rôle des services impliqués dans le processus de correctionnalisation. Il met l'accent sur les points suivants :

- les différentes incriminations pénales de la fraude fiscale ;
- le pilotage des dossiers à profil pénal.

PREMIERE PARTIE : LES DIFFERENTES INCRIMINATIONS PENALES DE LA FRAUDE FISCALE

La fraude fiscale peut s'analyser comme étant le fait de se soustraire ou de tenter de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel de l'impôt. Il s'agit d'un délit réprimé tant par le Code Général des Impôts (articles L 107 et 108) que par le Code Pénal (article 30 et 31) dont l'appréciation passe par la maîtrise de son contenu (section 1^{ère}), que par la justesse des éléments qui le consolident (section 2) en vue de mieux cerner les sanctions correspondantes (section 3).

Section 1^{ère} : Le délit de fraude

Il s'agit ici de distinguer le délit général de fraude (I) du délit comptable (II) et des autres infractions (III).

I- Le délit général de fraude

A- Base juridique et contenu

Le Code Général des Impôts (CGI) dans ses articles L 107 et L 108 énumère de manière précise les différents actes et faits constitutifs de délit général de fraude. Il s'agit de :

- la soustraction frauduleuse ou la tentative de se soustraire frauduleusement à l'établissement, au paiement, au recouvrement total ou partiel des impôts,
- le refus exprès de faire sa déclaration dans les délais prescrits,
- la dissimulation d'une part des sommes sujettes à l'impôt,
- l'organisation de l'insolvabilité ou obstacle au recouvrement de l'impôt,
- l'obtention par des manœuvres frauduleuses d'un remboursement de crédit de TVA,
- la production des pièces fausses ou reconnues inexactes en vue d'obtenir en matière d'impôts et taxes, des dégrèvements ou remboursements de quelque nature que se soit,
- l'organisation ou la tentative d'organisation du refus collectif de l'impôt, ou incitation du public à refuser ou à retarder le paiement de l'impôt par voies de fait, **menaces ou manœuvres concertées ou menaces individuelles vis-à-vis des responsables et autres personnels des services ou des agents de recouvrement et porteurs de contraintes en fonction.**

Le délit de fraude est donc constitué de l'élément matériel et de l'élément intentionnel.

B- L'élément matériel

1- Omission de déclaration dans les délais prescrits

C'est le moyen le plus courant de réalisation de la fraude. Aussi, le non dépôt d'une déclaration suffit-il à constituer l'élément matériel de l'infraction. Ce délit est également constitué même lorsqu'une déclaration est produite après l'expiration du délai légal de dépôt de celle-ci.

2- Dissimulation des sommes sujettes à l'impôt

Il convient ici de ne pas confondre les sommes sujettes à l'impôt avec les sommes constituant l'assiette de l'impôt. La dissimulation ici concerne les éléments à partir desquels la base d'imposition est calculée. Elle résulte le plus souvent de la mise en œuvre de divers procédés frauduleux qui peuvent être soit simples soit complexes et qui visent à masquer la situation véritable et faire échec par avance aux contrôles fiscaux. Elle peut aussi résulter de la simple souscription d'une déclaration mensongère sans qu'aucun procédé particulier de fraude ne soit mis en œuvre. Ainsi la dissimulation peut porter sur :

- les bénéfices parce que, soit le chiffre d'affaires ou les recettes ont été minorés, soit que les charges ou les dépenses aient été abusivement augmentées ;
- le revenu net global parce que le revenu brut a été atténué, soit que les charges déductibles ont été majorées ;
- les recettes imposables à la TVA : cas de la TVA non comptabilisée et non déclarée (opérations taxables et soustraites de la base d'imposition, ventes sans factures et opérations non comptabilisées), TVA collectée comptabilisée mais non déclarée (figurant au passif du bilan ou que le contribuable a fait disparaître de la TVA à décaisser par diverses manœuvres), maintien artificiel en crédit de TVA par différé de déclaration de chiffre d'affaires taxable ;
- la majoration abusive de la TVA déductible ;
- une demande de remboursement de crédits de TVA fictifs ;
- certains éléments de nature à être indirectement pris en compte pour l'octroi de régimes fiscaux dérogatoires.

3- Organisation de l'insolvabilité

Elle suppose que le débiteur a, par un ensemble de mesures, soustrait ou tenté de soustraire des biens aux poursuites en recouvrement de l'impôt.

Les éléments pouvant prouver l'insolvabilité sont les suivants :

- la dispersion d'un patrimoine par cession à titre gratuit au profit de proches (épouses, enfants, parents, associés) ;
- les cessions de créances sans contrepartie réelle ;
- l'endossement successif d'effets de commerce aboutissant à créer une insolvabilité constante ;
- les ventes fictives, donations ou apports à des sociétés créées pour la circonstance ;
- la résidence ou exercice de la profession dans les locaux d'emprunt ;
- les biens professionnels exclusivement détenus en crédit bail ou en leasing ;
- l'utilisation des comptes bancaires d'emprunt pour l'encaissement des recettes ;
- dissolution de l'entreprise après un contrôle fiscal.

NB : Il convient de noter que l'engagement des poursuites correctionnelles pour organisation de l'insolvabilité ne fait pas obstacle à l'exercice de l'action en recouvrement déclenchée par le Receveur.

C- L'élément intentionnel

Pour que le délit de fraude soit constitué, il faut apporter la preuve que l'auteur de l'infraction a été animé par une volonté non équivoque de frauder.

Il n'y a pas de délit de fraude si la preuve n'est pas apportée que le contribuable a eu connaissance et conscience qu'il accomplissait un acte illicite. Par conséquent, l'Administration doit démontrer que le contribuable s'est livré à des agissements inspirés par une volonté délibérée de se soustraire à l'impôt et qu'il a cherché à la tromper. Il incombe à l'Administration de prouver que le contribuable :

- avait connaissance certaine de l'existence et de l'importance de ses revenus ou de ses recettes taxables,
- a dissimulé la situation de sa fortune pour faire obstacle au recouvrement,
- a volontairement omis de souscrire sa déclaration (le juge français estime 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) ; la preuve de ce délit sera d'avantage facilitée si malgré la mise en demeure le contribuable a persisté dans son abstention,
- fait preuve de répétitions des omissions de déclaration et d'absence de suite donnée aux mises en demeure qui lui sont servies,

- n'est pas novice dans les irrégularités (répétition des erreurs après un contrôle fiscal),
- enregistre les recettes taxables dans les comptes des tiers,
- exerce les activités sans déclaration d'existence,
- en matière de TVA, inscrit une dette au passif du bilan alors que les recettes correspondantes ont été encaissées et figurent dans son relevé bancaire.

II- Le délit comptable

A- Base juridique et contenu

L'article L 107 du CGI sanctionne toute personne qui omet de passer ou de faire passer des écritures ou fait passer des écritures inexactes ou fictives dans les livres-journaux et d'inventaires prévus par l'Acte Uniforme OHADA, ou dans les documents qui en tiennent lieu, ainsi que toute personne qui est convaincue d'avoir établi ou aidé à établir de faux bilans.

B- Eléments constitutifs

1- Elément matériel

Il y'a fait délictuel lorsque l'omission de passation des écritures comptables et la passation d'écritures inexactes ou fictives sont relevées non seulement sur le livre-journal ou le livre d'inventaire, mais également dans tout autre document tenant lieu des livres comptables dont la tenue est prescrite par le droit comptable.

Ainsi les éléments constitutifs du délit comptable peuvent être :

- l'absence de livre dont la tenue est obligatoire ;
- l'inscription dans la comptabilité des factures de commissions injustifiées ;
- la comptabilité présentant les anomalies suivantes (défaut d'indication d'un mode de comptabilisation des honoraires, absence de justification de certaines recettes, confusion quant à la nature des sommes transitant par les comptes mixtes, crédits présentant la caractéristique de sommes séquestrées;
- le défaut de présentation d'une comptabilité probante ;
- la comptabilisation de fausses factures ;
- l'absence de ventilation des recettes dans le livre de caisse ;
- le défaut de comptabilisation en stock de certaines marchandises ;
- la production de fausses attestation de virement.

2- Elément intentionnel

Pour être constitué, le caractère intentionnel du délit doit être établi. Ainsi la jurisprudence française a considéré que l'importance et la gravité des anomalies ne sauraient résulter d'erreurs involontaires, mais établissent à suffisance l'intention de fraude. Il en est également de la non sincérité des livres d'inventaires et de l'omission d'écritures ou de fausses écritures.

III- Les autres infractions

Les autres infractions sont celles qui se rapportent au délit général de fraude fiscale, ou qui s'y assimilent. Il s'agit principalement du non reversement des impôts et taxes retenues à la source (A), des infractions sur les droits d'enregistrement et timbre (B) et celles concernant la fraude fiscale internationale (C).

A- Le reversement tardif et/ou le non reversement des retenues à la source

Tout reversement tardif constitue une provision de trésorerie pour le contribuable au détriment du Trésor public, tandis que le non reversement est assimilé à un détournement des sommes retenues à la source.

Le reversement tardif et/ou le non reversement des retenues opérées au titre de l'impôt sur le revenu (traitements et salaires, revenus de capitaux mobiliers), de la TSR et de la TVA y relative et des divers acomptes IS/IR est puni des peines correctionnelles du délit général de fraude fiscale.

B- Les droits d'enregistrement et du timbre

Le Code général des impôts ne spécifie pas clairement les infractions en matière de droits d'enregistrement. Toutefois, dès lors qu'un acte posé dans ce domaine vise à se soustraire ou à tenter de se soustraire frauduleusement au paiement de l'impôt, il peut être correctionnalisé pénalement, conformément aux dispositions de droit commun du code pénal. Il s'agit des infractions ci-après :

- la fausse mention d'enregistrement dans la minute ou l'expédition d'un acte ;
- la contrefaçon ou falsification des timbres fiscaux.

C- Les infractions liées à la fraude fiscale internationale

Tout comme la fraude interne, les manifestations de la fraude fiscale internationale peuvent s'avérer multiples et extrêmement variées (cas des comptes bancaires dans les paradis fiscaux, des dissimulations des comptes bancaires ouverts à l'étranger etc.).

1- L'élément matériel :

La fraude fiscale est concrète pour l'Administration fiscale. Elle aboutit à la dissimulation de tout ou partie de la base imposable. Il y a donc un manque à gagner pour le Trésor Public. L'élément matériel qui consiste à augmenter les charges et/ou à réduire les recettes de l'entreprise doit cependant être démontré lors des contrôles.

2-L'élément intentionnel :

L'infraction est constituée lorsque le contribuable a agi de manière délibérée et intentionnelle. Aussi, y aurait-il lieu de faire la différence entre l'acte volontaire, frauduleux (mauvaise foi) et l'acte involontaire (erreur involontaire, bonne foi).

La fraude fiscale internationale résulte généralement d'une domiciliation fictive à l'étranger ou de la passation d'écritures comptables inexactes ou fictives. Comme en matière de délit général de fraude fiscale, les éléments matériels et intentionnels doivent être réunis pour la sanctionner pénalement.

La domiciliation fictive à l'étranger revêt un caractère frauduleux lorsque le transfert de domicile fiscal à l'étranger n'est qu'apparent et que le contribuable ne renonce pas à résider au Cameroun. Il s'agit donc de savoir si cette résidence au Cameroun constitue un domicile au sens des dispositions de l'article 25 du CGI.

Les procédés de transfert irréguliers de bénéfice à l'étranger sont quant à eux, matérialisés lors de la passation d'écritures et constituent une dissimulation des sommes sujettes à l'impôt. Ces transferts pouvant intervenir soit à l'occasion de la fixation du prix de transfert par voie de majoration ou de dissimulation des prix d'achat ou de vente, soit à l'occasion de fausses prestations de services à l'étranger, les infractions y relatives doivent être soumises à un examen attentif.

S'agissant de ces fausses prestations, la fraude fiscale paraît difficile à établir en l'absence de mouvements de marchandises. Toutefois, elle peut être appréhendée sous le couvert d'une rémunération de services fictifs qui est également considérée comme une dissimulation de sommes sujettes à l'impôt pénalement sanctionnée.

Il en est de même, des actes qui dissimulent une réalisation ou un transfert de bénéfice, tels qu'énoncés à l'article L33 du LPF relatif à la procédure de l'abus de droit, sous réserve de la détermination de l'élément matériel de la fraude. La loi pénale n'incrimine pas la seule intention ni le mobile.

Par ailleurs, il convient de préciser que même si les conventions prévoient la procédure amiable de concertation entre les Administrations compétentes, le juge répressif n'a pas à surseoir à statuer jusqu'à intervention d'un accord amiable, lequel peut ne jamais intervenir.

Section 2 : Les éléments de consolidation du délit de fraude fiscale

Il convient ici d'identifier pour un délit, la date de sa commission (I), la preuve (II) et les auteurs (II)

I- Date de commission de l'infraction

Au regard de la jurisprudence, est considéré comme le jour de réalisation de l'infraction :

- pour l'omission des déclarations, le jour où ces déclarations auraient dû être souscrites ;
- en cas de dissimulation de sommes sujettes à l'impôt, celui ou une déclaration inexacte a été souscrite.

A- Identification des différentes dates

- la fraude par omission de déclaration : l'infraction est commise à la date d'expiration du délai légal fixé pour le dépôt de la déclaration ;
- la fraude par dissimulation de sommes sujettes à l'impôt : l'infraction est commise le jour du dépôt de la déclaration inexacte ;
- la fraude par organisation de l'insolvabilité : l'infraction est commise à la date du dernier acte d'insolvabilité.

NB : La date à laquelle l'infraction est commise ne doit pas être confondue avec celle où sont accomplis les actes l'ayant facilitée ou permise.

B- Prescription de l'action publique

1- Etendue de la prescription

Au regard de l'article 65 alinéa (4) du Code Pénal, le délai de l'action publique en matière de délit est de trois ans sous réserve des dispositions spécifiques à certaines infractions. Ainsi le CGI en son article L 112 édicte une prescription spéciale qui est de quatre ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle l'infraction a été commise.

II- La preuve du délit

A- Charge de la preuve

Toute personne poursuivie pénalement bénéficie de la présomption d'innocence. C'est la raison pour laquelle, la charge de la preuve incombe au Ministère Public. Pour ce faire, l'Administration fiscale étant initiatrice de la plainte doit fournir tous les éléments de preuve devant servir à détruire cette présomption. Toutefois, la charge de la preuve peut incomber au prévenu lorsqu'il soulève une exception de nullité.

B- Objet et moyen de preuve

L'infraction peut être établie par tous les moyens, mais les preuves écrites sont essentielles.

Les éléments de preuve ici sont généralement constitués des documents, les constatations consignées dans un procès-verbal.

Il convient de souligner que l'acceptation par le contribuable d'un redressement avant l'ouverture du procès ne saurait en elle seule être considérée comme un aveu dans la commission du délit.

Au regard des dispositions de l'article L 32 du LPF, en cas de taxation d'office, la charge de la preuve incombe au contribuable. Il convient à ce sujet de préciser que devant le juge pénal, l'Administration ne peut se prévaloir de cette disposition pour inverser la charge de la preuve, cette disposition ne faisant pas échec à la règle générale.

III- Les personnes responsables du délit

A- Les auteurs du délit

Deux situations doivent ici être distinguées selon que le contribuable est une personne physique ou personne morale.

1- L'auteur du délit est une personne physique

Les déclarations fiscales étant des actes personnels émanant du contribuable, elles engagent sa responsabilité personnelle. Par conséquent, c'est le signataire de la

déclaration ou celui au nom de qui la déclaration a été signée qui est l'auteur du délit.

2- L'auteur du délit est une personne morale

Le Code Pénal en son article 74 envisage la responsabilité pénale pour toute personne qui commet des faits constitutifs d'infraction. Pour que la personne morale puisse être poursuivie, il faut que l'infraction ait pour origine une décision ou une série de décisions et d'actes pris par une personne physique représentant la société. Ainsi, les personnes morales peuvent être considérées comme pénalement responsables des infractions commises et la mise en œuvre de la responsabilité peut se faire contre le dirigeant de droit ou contre le dirigeant de fait.

a) Le dirigeant de droit

La plainte doit être engagée contre le représentant légal de l'entreprise au moment de la réalisation des faits. En présence de dirigeants successifs, il est convenable de lier l'infraction aux dates de l'exercice des fonctions par chacun d'eux.

Par représentant légal, il faut entendre, au sens du droit OHADA, toute personne appartenant aux organes de gestion, de direction et d'administration qui a, dans les limites fixées par cet acte pour chaque société, tout pouvoir pour engager la société, sans avoir à justifier d'un mandat à l'égard des tiers. Toute limitation de sa responsabilité étant inopposable aux tiers. Il s'agit donc du Gérant ou de l'Administrateur, du Président du conseil d'administration, du Directeur Général, de l'Administrateur Général ou du Président Directeur Général. Toutefois, la responsabilité pénale d'un dirigeant social ne peut être engagée que dans le cadre de sa gérance effective de la société, et non du fait de sa seule qualité.

b) Le dirigeant de fait

Le dirigeant de fait est celui dont la participation à la gestion de l'entreprise est établie bien qu'occupant ou non des fonctions précises. Il est généralement l'interlocuteur de l'entreprise vis-à-vis de ses partenaires et des administrations. Il est identifiable par l'étendue de ses pouvoirs: procuration bancaire, relations privilégiées avec les clients et/ou les fournisseurs, signature des actes sociaux de l'entreprise (licenciement et recrutement du personnel)....

Il peut par conséquent être poursuivi en qualité d'auteur principal ou de coauteur.

B- Les complices et coauteurs

L'article L108 du LPF vise comme complice, toute personne convaincue d'avoir aidé à établir de faux bilan. Le coauteur est celui qui participe avec autrui et en accord avec lui à la commission d'une infraction. Cette responsabilité

suppose une intention délictuelle entre le complice, le co-auteur et l'auteur. Ils sont par conséquent passibles des mêmes peines que l'auteur principal.

Section 3 : Les sanctions applicables.

Outre les sanctions fiscales prévues aux articles L 95 à L 106, les articles L107, L110 et L111 du LPF, précisent les sanctions applicables sous forme de peines principales doublées en cas de récidive, et de peines complémentaires.

I- Les peines principales

Les contrevenants s'exposent à une peine d'emprisonnement d'un (1) à cinq (5) ans et à une amende de cinq cent mille (500 000) à cinq millions (5 000 000) de francs ou à l'une de ces deux peines seulement. Ces sanctions sont doublées en cas de récidive. Au sens de l'article 88 du Code pénal, est récidiviste, « celui qui, après avoir été condamné pour délit, commet une nouvelle infraction qualifiée délit dans un délai qui commence à courir à compter de la date de la condamnation devenue définitive et qui expire cinq ans après l'exécution de la peine prononcée ou sa prescription ».

II- Les peines complémentaires

Elles ont trait aux déchéances prévues par les articles 30 et 31 du Code pénal, à l'interdiction d'exercer toute profession industrielle, commerciale ou artisanale pendant cinq (5) ans et à la publication du jugement dans un journal d'annonces légales. Ces déchéances consistent, notamment dans la destitution et l'exclusion de toutes fonctions, emplois ou offices publics, dans l'incapacité d'être assesseur, expert et dans la perte de certains droits civils et de famille.

DEUXIEME PARTIE : LE PILOTAGE DES DOSSIERS A PROFIL PENAL

Section 1^{ère} : Les différentes démarches au bureau pouvant mettre à jour des affaires relevant de la finalité répressive et pénale

La fraude fiscale demeure une entrave au principe d'égalité des citoyens devant l'impôt et occasionne de grandes déperditions de recettes budgétaires, d'où la nécessité de mettre en œuvre des mesures efficaces de lutte contre la fraude fiscale.

En effet, le civisme fiscal ne peut être consolidé sans que les fraudeurs fiscaux ne soient sanctionnés. La lutte contre la fraude est donc une prise de conscience collective au sein de toutes les structures de l'Administration fiscale. Le principe est qu'il est interdit de loucher un dossier qui doit donner lieu à une plainte.

Il s'agit donc d'examiner d'abord les différents types de travaux effectués ausein de la CRIF (I) qui peuvent donner lieu à montage d'un dossier à profil pénal, ensuite les autres structures de l'Administration fiscale qui peuvent aussi être impliquées (II) et enfin les principes dont le respect est essentiel dans le montage de ce type de dossier (III).

I- Les types de taches effectuées ausein de la CRIF pouvant aboutir au montage d'un dossier à profil pénal.

A- Le traitement des renseignements finaciers.

La CRIF pour réaliser les missions qui lui sont assignées recoits régulièrement des informations sur les transactions financières des entreprises et des personnes physiques. CVes reenseignements sont communiqués à la DGI par différentes types d'administrations on peut citer : l'ANIF, la Cours des Comptes, la Police judiciaire, le TCS...Concrètement le renseignement financier est traité comme suit :

• Enregistrement à partir du secrétariat de la CRIF

Le dossier déchargé au secrétariat du chef de division est transmis au chef de cellule de la CRIF qui prend connaissance et le quote aux CEA pour exploitation. Ensuite la secrétaire l'inscrit dans un registre destiné uniquement à l'enregistrement des dossiers en fonction de la structure émettrice. Puis le dossier est déchargé par les CEA de la CRIF.

• Enregistrement du dossier par les CEA

A la réception du dossier par le CEA, celui-ci le dépouille pour renseigner un tableau Excel de 10 colonnes dont les intitulés sont les suivants : le numéro d'ordre, la référence du dossier, la date d'arrivée, le nom ou raison sociale, le centre de rattachement, le NIU, les personnes apparentées, banque ou institution de recoupement, numéro de compte bancaire, montant historique ou relevé de compte, la déclaration du contribuable et l'écart éventuel.

• L'exploitation proprement dite

Le dépouillement consiste à procéder à l'identification du contribuable, en le recherchant dans la plateforme IDU pour s'assurer qu'il existe dans le fichier de la DGI, ensuite à rechercher son statut (actif ou inactif).

S'il est actif : les CEA s'assurent que ses déclarations annuelles sont disponibles dans TAX GOV (FUSION), et recherchent les CA déclarés par exercice pour les comparer avec les renseignements reçus. Dans tous les cas, ces affaires sont proposées en programmation.

S'il est inactif : le centre de rattachement est saisi pour la confirmation du statut du contribuable, dans tous les cas, s'il est en cessation, il doit être proposé en programmation.

S'il est inconnu du fichier et donc hors IDU : le dossier est retourné à structure émettrice du renseignement pour les compléments d'information le cas échéant. Parallèlement, la CRIF saisit la DSSI pour des recherches approfondies dans l'IDU et les environnements disponibles, pour la traçabilité des opérations réalisées par ledit contribuable. C'est ainsi que la DSSI peut avoir recours aux DOUANES et au GUCE. Mais, dans l'ensemble, il est envoyé en enquête pour des besoins de localisation.

Ce travail achevé, au bout du trimestre, les dossiers sont transmis sous bordereau à la DEPSCF pour enquêtes et programmation. L'enquête consiste à retrouver d'autres sources d'informations en relation avec le dossier à programmer.

Le fichier des contribuables actifs est transmis en priorité avec les renseignements évalués par la structure émettrice et les écarts éventuels pour l'approfondissement de l'analyse risque. Rendu à cette étape :

- *Pour des besoins de programmation, les dossiers sont transmis à la DEPSCF sous fichier dématérialisé ;*
- *Pour les dossiers dont la structure émettrice n'a pas précisé, les NUI et les Centres de rattachement des personnes physiques ou morales en cause, transmission du fichier à la DSSI pour identification ;*
- *La CRIF va ensuite assurer le suivi de l'évolution des contrôles sur le terrain ;*

- **La transmission des renseignements aux services opérationnels :**

Ces renseignements sont transmis aux services opérationnels par le la DEPSCF qui les reçoit de la CRIF sous bordereau. Mais, il peut arriver que les services opérationnels viennent les récupérer pour reproduction auprès de la CRIF contre décharge.

- **La réception des rapports sur l'utilisation des renseignements transmis**

Au terme du contrôle, les services opérationnels sont tenus de transmettre le rapport sur l'utilisation des renseignements exploités. L'accent devrait être mis sur le recouvrement enregistré grâce aux renseignements à l'effet de permettre la production du rapport de la DGI destiné à la structure émettrice à titre de compte rendu.

- *La CRIF s'assure ensuite que tous les Centres concernés ont transmis les rapports de vérification en vue d'élaborer les statistiques des résultats de ces contrôles à transmettre à la structure émettrice sous forme de rapport périodique.*
- *Rédaction des PV de constatation et montage des dossiers à profil pénal ;*
- *le dossier est archivé.*

- **Le rapport de la DGI destiné à la structure émettrice du renseignement :**

Il s'agit d'un rapport produit en fin d'année rendant compte des rendements enregistrés après l'exploitation de ses renseignements. Les statistiques communiquées s'articulent autour de deux axes : les statistiques en matière d'élargissement de l'assiette et donc du fichier en terme de contribuables fidélisés (nombre) ; et les recouvrements enregistrés en terme de valeur. C'est ainsi que dans le cadre du rapport 2020-2022 adressé à l'ANIF, la DGI a enregistré un montant total de 3,8 mlds F CFA et une dizaine de contribuables fidélisés.

- **Le volet pénal :**

La pénalisation des dossiers devrait prendre le relai. Les dossiers à profil pénal ayant fait l'objet de PV de constatation des infractions fiscales sont apprêtés et les plaintes rédigées le cas échéant.

- **La conservation et archivage des dossiers ANIF**

Au terme du traitement d'un dossier, celui-ci fait l'objet de rangement dans les armoires de la CRIF et rendus accessibles pour des consultations futures en cas de réclamation. Il serait souhaitable que ces dossiers soient numérisés à défaut d'avoir un applicatif pour leur exploit.

B- Traitement des renseignements pour investigations de fraude fiscale

Il s'agit ici généralement des dossiers contenant divers types d'éléments comptables qui serviront de balises pour guider une vérification générale de comptabilité future. Ces éléments sont communiqués la plupart du temps par des anciens employés frustrés par leur patron, ou des entreprises qui entretiennent des liens avec les mis en cause. Ces dossiers sont traités comme suit :

- **Réception du secrétariat de la CRIF**

Le dossier déchargé au secrétariat du chef de division est transmis au chef de cellule de la CRIF qui prend connaissance et le quotte aux CEA pour exploitation. Il est qui déchargé par les CEA de la CRIF.

- **Etude du dossier par les CEA**

A la réception du dossier par le CEA, celui-ci le dépouille examine minutieusement toutes les pièces qu'il contient et qui peuvent lui permettre de se faire une idée exacte du problème soulevé. Ensuite le CEA propose les pistes de traitement du dossier, s'il faut monter des droits de communications aux banques ou aux clients et fournisseurs du mis en cause pour requérir des pièces supplémentaires. Ensuite il propose mission de contrôle ausien de ladite entreprise, VGC qui sera menée par le personnel de la CRIF dans l'optique d'apporter la preuve matérielle et intentionnelle de la fraude fiscale.

- **Le Contrôle propement dit**

Celui-ci se déroule dans les même conditions qu'une VGC menées par une Brigade de contrôle normale à la seule différence que la CRIF, en plus des objectifs quantitatifs, a pour point de chute la collecte des preuves de la fraude et la signature du PV de constatation des infractions fiscales.

- **Le rapport mission**

Après la signature du PV de fin des travaux sur place un rapport de mission est rédigé à l'attention du DGI à l'effet de lui donner les résultats du contrôle et les suites pénales ou non à donner au dossier.

- **Le volet pénal :**

La pénalisation des dossiers devrait prendre le relai. Les dossiers à profil pénal ayant fait l'objet de PV de constatation des infractions fiscales sont apprêtés et les plaintes rédigées le cas échéant.

- **La conservation et archivage des dossiers ANIF**

Au terme du traitement d'un dossier, celui-ci fait l'objet de rangement dans les armoires de la CRIF et rendus accessibles pour des consultations futures en cas de réclamation. Il serait souhaitable que ces dossiers soient numérisés à défaut d'avoir un applicatif pour leur exploit.

C- Demandes d'authentification des documents fiscaux.

Les autres administrations saisissent souvent la DGI à l'effet d'authentifier divers documents fiscaux utilisés par les contribuable à leur niveau. Cette activité tant à disparaître du fait de la digitalisation étant donné que chacun peut entrer dans l'interface fiscalis pour vérifier si un ccontribuable est dans le fichier de la DGI.

D- Dossiers spéciaux du DGI.

Il s'agit ici des dossier qui parfois n'ont pas de rapport avec les mission de la CRIF mais que le DGI peut confier soit à la Cellule toute entière ou à un CEA précisément. Dans ce cas le traitement de ce dossier obeira simplement aux orientations donnés par la hierarchie

II- Les différentes structures impliquées dans la constatation des infractions.

A- La Gestion

Le comportement déclaratif du contribuable est l'un des premiers critères pouvant conduire à l'identification d'un dossier ayant un profil pénal.

Etant donné que le but de la répression est d'abord de dissuader et de donner un signal aux contribuables indécis, car à l'évidence, on ne doit sanctionner que les fraudes les plus graves. Il convient ainsi de distinguer les fraudeurs de ceux qui ont des difficultés de paiement de l'impôt. Ainsi, le gestionnaire doit-il diversifier les orientations des investigations.

Il est donc question ici de faire une étude minutieuse des dossiers et de procéder à leur annotation pour évaluer le comportement déclaratif des contribuables.

Des cas suivants sont des indicateurs de dossier à profil pénal :

- les entreprises domiciliées à forte mobilité et/ou changeant fréquemment de domiciliation ;
- le changement fréquent de gérant ;
- le dépôt fréquent des déclarations sans paiement ;
- les défaillants réguliers et chroniques ;
- les contribuables faisant l'objet de taxation d'office régulière ;
- la modification fréquente du capital social, bref ici les actes de création, de cession, de scission sont sujets à la fraude ;
- la forte proportion de recettes imposées au taux réduit ou exonérées ;
- les demandes répétées de remboursement de crédits de taxe pour des montants relativement faibles ;
- l'Incohérence entre les revenus déclarés et le patrimoine constitué ;
- les secteurs professionnels qui utilisent les schémas de fraude en réseau impliquant des facturiers défaillants et de la sous-traitance fictive ;
- les cas de non déduction de TVA pour les assujettis
- les entreprises éphémères,
- le cas des déclarations linéaires,
- les facturations importantes de TVA par les entreprises sœurs,
- le mauvais report de crédit de TVA sur les déclarations mensuelles,
- les déclarations signées les jours fériés et (ou) non ouvrables,
- les NIU ne se trouvant pas dans le système IDU,

- l'aspect neuf des déclarations des périodes anciennes,
- cessation d'activité d'un principal fournisseur un ou deux ans après la facturation,
- signatures anonyme des réponses au droit de communication.

Le gestionnaire doit, pour permettre une éventuelle correctionnalisation d'un dossier commencer à le constituer en effectuant tous les actes de gestion devant laisser trace écrite sur le comportement indélicat du contribuable et conserver toute la documentation correspondante (mise en demeure, titre de relance, copie des AMR pour les reliquataires, différentes notifications suite contrôle sur pièce...)

B- La Brigade de contrôle

Dans le cadre de la programmation des dossiers de contrôle, on procède à l'identification des dossiers comportant un risque de fraude, ce qui permettra au Vérificateur lors des travaux en entreprise, d'insister sur certaines pistes pouvant conduire à la mise en œuvre de l'action pénale.

A l'occasion de la validation des axes de recherche, une attention particulière devra être portée sur les dossiers comportant de fortes présomptions de fraude tel qu'énoncé plus haut. A cet effet, les fiches de proposition de contrôle devraient prévoir une rubrique mentionnant le profil correctionnel du dossier.

Le vérificateur, lors de la préparation des axes de recherche, doit d'abord analyser les antécédents fiscaux tant de l'entreprise que des dirigeants. Il doit en suite analyser les différentes pièces de procédure des contrôles passés et identifier les redressements respectifs c'est-à-dire ceux qui reviennent au fur et à mesure des contrôles.

Pendant le déroulement du contrôle, le vérificateur doit collecter tous les documents susceptibles de constituer des éléments de fraude fiscale. Par la suite, il doit dresser le procès verbal de constatation de la fraude.

C- Le Recouvrement

Le service du recouvrement doit procéder à un suivi minutieux de la procédure de recouvrement en ce qui concerne les mesures de droit commun comme prévu aux articles L55 et suivants (la mise en demeure valant commandement de payer, la saisie et la vente). Il peut procéder à des mesures de poursuites particulières notamment celles prévues aux articles L71 et suivants (l'avis à tiers détenteur, la contrainte extérieure, du blocage des comptes bancaires et de la fermeture de l'établissement).

D- Le Contentieux

Les services du contentieux instruisent des recours gracieux et des contestations dans les délais afin d'éviter la prescription.

A ce niveau de procédure, les infractions les plus récurrentes portent sur la production de faux documents administratifs afin de bénéficier des dégrèvements ou des remises d'impôts. S'il est fréquent en pratique que certaines pièces justificatives soient encore admises, la production de ces documents peut constituer les éléments de fraude.

E- La Division de la Législation et des Relations Fiscales Internationales

Elle assure le suivi des régimes fiscaux incitatifs et particuliers. Elle procède aussi à des contrôles de réinvestissement.

Le type d'infraction qu'on pourrait retrouver ici est le risque de détournement des avantages fiscaux accordés. Ce type d'infraction pour la plupart du temps ne peut être constaté que lors des contrôles sur place de ces régimes dérogatoires.

F- La Cellule de Suivi, des Restitution et des Remboursements ces Crédits d'Impôts

Elle procède à l'examen en dernier ressort des dossiers de remboursement des crédits de TVA en s'assurant de la conformité des pièces justificatives produites. Ici, les infractions peuvent être liées à la fabrication des fausses factures ou documents dans le but d'obtenir des remboursements de Crédits de TVA.

Elle peut à cette occasion identifier les entreprises ayant un profil pénal.

G- La Brigade des Enquêtes

Elle dispose d'importants pouvoirs d'investigation relatifs à la collecte des recoupements. Les infractions qu'elle peut déceler concernent pour la plupart des dissimulations des recettes fiscales. En se basant sur son pouvoir d'investigation, elle devrait être à l'origine de constantes dénonciations pour manœuvres frauduleuses.

H- La Division de recouvrement, des valeurs fiscales et de la Curatelle

Elle comprend la Sous-direction de recouvrement, la Sous-direction des valeurs fiscales et la Sous-direction de la Curatelle. Elle assure le suivi des dépositaires des valeurs fiscales, des machines à timbrer. Les types d'infractions sont surtout

relatifs à une opposition au recouvrement et à la soustraction des valeurs fiscales. Cette Division se trouve donc dans une position où elle devrait être un acteur principal sur le plan de la correctionnalisation.

I- Les autres structures

1- Le Comité des Directeurs Impôts-Douanes : Elle s'attèle à la mise à jour des procédés de fraude dans les domaines fiscaux et douaniers en application du protocole d'accord de collaboration signé en 2016.

2- Les Cellules Spéciales d'Enregistrement : il est parfois courant de découvrir les fausses mentions d'enregistrement accompagnées de fausses quittances de paiement.

III- Le montage d'un dossier à but répressif

Comme tout acte, l'engagement des poursuites contre les contribuables fraudeurs doit se faire en tenant compte d'un certain nombre de mesures visant à sécuriser la procédure.

A- La réunion des éléments de preuve

En matière pénale la charge de la preuve incombant à l'accusateur, la constatation des faits doit être rigoureusement encadrée de manière à sécuriser les éléments de preuve, l'objectif ici étant de prouver la mauvaise foi et le comportement illicite du contribuable. L'infraction peut être établie par tout mode de preuve, mais les preuves écrites sont essentielles.

Pour ce faire le service doit ouvrir un dossier devant contenir :

- les différentes décharges des mises en demeure adressées au contribuable (la décharge doit contenir obligatoirement la date de réception, le nom et la qualité de la personne qui reçoit et le cachet de l'entreprise),
- les différents PV de carence établis signés et/ou déchargés par le contribuable (PV de carence des pièces justificatives, d'absence de comptabilité probante),
- les déclarations litigieuses signés du contribuable et portant le cachet de l'entreprise (déclarations de TVA avec mauvais report de crédit, DSF...)
- les factures frauduleuses (factures fictives, falsifiées ou fausses)
- les balances et extraits des comptes sans pièces comptables,
- les justificatifs des recherches externes (droit de communication, réponses aux droits de communication, ...),
- l'AMR non payé et donnant lieu aux actes de création de l'insolvabilité,

- extrait du relevé bancaire indiquant les retraits importants de fonds après la date de réception de l'AMR,
- acte de dissolution de l'entreprise après la date de réception de l'AMR,
- établissement de l'AMR avec pénalité de 150% pour manœuvre frauduleuses.

B- La signature du PV de constatation des infractions et communication du dossier à la CRIF

1- La signature du PV

Le PV de constatation consacre les preuves retenues contre le contribuable. Il doit être établi conformément au model visé en annexe et doit être signé dans les délais de la procédure ayant conduit à la constatation des faits (exemple dans le délai de 60 jours de la réponse aux observations du contribuable en cas de VG).

Il doit être signé par le (s) agent(s) ayant constaté l'infraction et par le contribuable ou son conseil (le conseil doit justifier d'un mandat signé par le gérant de l'entreprise).

l'établissement du procès-verbal de constatation des infractions constitue une condition de recevabilité de la plainte du Ministre en charge des finances, pour l'application des peines prévues à l'article L107 du LPF.

Afin d'assurer une mise en œuvre efficace des procédures de repression des infractions fiscales, les services sont invités à veiller à la qualité des agents commis à l'établissement des procès-verbaux de constatation des infractions, notamment en s'assurant que ceux-ci sont dûment assermentés, ont le grade requis et ont pris une part personnelle et directe à la constatation des faits constitutifs d'infraction. Il est rappelé que les plaintes peuvent être déposées sans qu'il soit nécessaire de mettre au préalable le contribuable en demeure de regulariser sa situation.

2- La transmission du dossier à la DGI

La saisine du juge étant exclusivement réservée au MINFI, le dossier doit être transmis par note à Monsieur le Directeur Général des Impôts. Celui-ci doit contenir outre le PV de constatation, toute la documentation réunie à l'occasion de la procédure qui a révélée la fraude.

Section 2 : La fiabilisation du contrôle des dossiers à profil pénal

La lettre de saisine par laquelle le MINFI saisit le juge, exige le maximum de précaution de la part des services fiscaux chargés du montage des dossiers de

poursuite. Ceci étant, cette lettre devra être accompagnée d'une fiche d'information qui résume les circonstances de l'affaire et toutes les pièces de procédure qui confortent les incriminations retenues. A cet effet, pour la sélection, l'on devrait tenir compte de la régularité de la procédure et des pièces qui fondent les incriminations alléguées. Toutefois, pour que ce travail soit effectif, une coordination impérative s'impose entre les services centraux (la Cellule de la Répression des Infractions Fiscales) et les services opérationnels (les travaux du service initiateur).

I- Les services centraux : le rôle de la Cellule de la Répression des Infractions Fiscales (CRIF):

Son rôle se résume en soutien technique, suivi des opérations et cadencement.

En effet, étant donné que les dossiers de contrôle ont été programmés sur la base des indices de fraude, la CRIF doit au préalable établir un tableau des affaires à profil pénal au début de chaque exercice. Ce tableau doit contenir par affaire les éléments ayant prévalu pour leur programmation. Elle doit avant toute descente sur le terrain pour la fiche de proposition, s'assurer que tous les axes pouvant conduire à la correctionnalisation ont été répertoriés. Ainsi, elle doit examiner le dossier fiscal et le comparer avec les éléments du dossier de recouvrement. Elle doit s'assurer des signataires des pièces de l'entreprise en visualisant les Ordres de Paiement à la banque. Ce travail consiste à faire un lien entre le comportement déclaratif et de paiement du contribuable pour justifier son indélicatesse au regard de ses obligations fiscales. Ce travail doit être fait en synergie avec les vérificateurs dans le cadre de la préparation des axes de recherches.

Le traitement particulier des renseignements financiers suite saisine ANIF

les renseignements financiers reçus de l'ANIF sont dépouillés au fil de l'eau et les dossiers y relatifs transmis pour leur programmation en contrôle fiscal au terme de chaque trimestre. Ces renseignements issus de déclarations de soupçons déposés par les banques et autres établissements financiers concernent les flux financiers correspondant aux opérations réalisées localement ou à l'étranger par les opérateurs économiques professionnels ou non.

ces renseignements bruts qui servent à nourrir le contrôle fiscal, sont croisés avec des comparables issus des déclarations et du droit de communication, afin de dégager des écarts le cas échéant, et s'assurer de la conformité fiscale du contribuable. En cas d'écarts injustifiés, les services procèdent au rappel des droits compromis sur la base des données reçues après l'étude d'analyse-risque contenues dans les axes de recherche validés par le comité qualité mis en place au sein de la Direction Générale des Impôts.

un volet enquête est mis en exergue pour la recherche des personnes n'appartenant pas au fichier des contribuables de la DGI. Les brigades régionales d'enquêtes ont pour mission de les localiser et les fidéliser.

Au terme des travaux sur place, il est attendu des services, la confirmation de leur utilisation quel qu'en soit l'issue, l'analyse de leur contribution et l'étude d'impact sur le rendement final. De même, un rapport sanctionnant la fin des travaux est transmis à la CRIF chargée de la consolidation des rapports.

Au-delà de la conformité fiscale et du volet recouvrement, les résultats issus de l'exploitation de ces renseignements ouvrent la voie au processus de correctionnalisation des cas de fraude et d'évasion fiscales. Les dossiers sélectionnés sur la base de l'analyse-risque font l'objet de plainte déposée par le MINFI.

II- Les services opérationnels : les travaux du service de vérification

Avant toute descente en entreprise, le vérificateur doit d'abord faire des axes de recherche à travers le DFU du contribuable tout en mettant l'accent sur la situation déclarative de celui-ci. Les recherches externes doivent être effectuées auprès des banques, de la douane et des fournisseurs et des clients. L'objectif est d'avoir toutes les informations qui pourraient donner plus de crédibilité au dossier et à l'Administration en cas de contentieux. Pour cela, il faudrait que les redressements soient étayés par des preuves irréfutables. Le passif fiscal du contribuable doit également être examiné pour relever les redressements récurrents et répétitifs suite aux différents contrôles (un contribuable qui a déjà fait l'objet d'un redressement sur un point ne devrait plus sauf s'il se trouve dans une logique de fraude le reconduire les exercices futurs).

De même, le service vérificateur doit être vigilant sur la procédure et la qualité des pièces de procédure. Les délais également doivent être respectés étant donné qu'un vice de procédure ou une irrégularité sur les pièces de procédure pendant le contrôle éteint immédiatement l'action pénale même si l'on détient des éléments qui établissent clairement la fraude fiscale. La qualité des pièces de procédure devrait permettre de rédiger une PPC (Proposition de Poursuite Correctionnelle) à l'issue des opérations de contrôle.

Lors de la vérification, toutes les pièces de procédure doivent être visées systématiquement par le vérificateur. Il est également indiqué d'évaluer au préalable les enjeux possibles puisqu'en principe l'on ne devrait engager les poursuites que lorsque le montant de la fraude présente une certaine importance. Il s'agit de mettre l'accent sur la grosse fraude.

Lors des travaux sur place, une définition des stratégies de contrôle doit être faite. Les premières actions doivent consister à s'intéresser à la nature juridique

de l'entreprise, déterminer les actions à exécuter et le type d'infraction que l'on cherche à établir suivant les éléments de la fiche de programmation.

Toutes les informations à disposition doivent porter sur les faits et non sur les jugements moraux. Il est important de se cristalliser beaucoup plus sur les éléments matériels que ne peut ignorer le contribuable. Il faut éviter de partir sur les éléments subjectifs puisque l'on ne juge pas les personnes mais les faits. Aussi, tous les éléments de polémique doivent-ils être écartés. C'est pourquoi, il faut toujours disposer copies des actes frauduleux. Le travail ici consiste à valider les faits, tous les éléments figurant dans la proposition de redressement (notification) doivent être appuyés de support matériel. Il est important de faire avec la hiérarchie les points d'étape pour réorienter les investigations au besoin.

Les responsables de la CRIF et les vérificateurs sur le terrain doivent veiller à la bonne séquence des opérations dans l'optique d'éviter la prescription des infractions. Par ailleurs, ils doivent rechercher les éléments factuels caractérisant l'élément intentionnel. Pour ce faire, ils doivent pouvoir démontrer :

- les incohérences internes à la comptabilité (examiner les intérêts économiques à circuit fermé, cas des prix de transfert) ;
- les incohérences dans les relations économiques et financières avec les tiers (examiner toutes les pièces justificatives, lier les factures aux prestations correspondantes par l'examen des bons de commandes, bons de livraison, lettre de voiture, fiches d'entrée en stock...) ;
- le non respect des règles de facturation et de l'absence de réalité des prestations facturées ;
- l'inexistence de tout ou partie des prestations et leur incapacité à réaliser les prestations facturées ;
- le recouplement des flux physiques des marchandises et les flux financiers ;
- l'identité du bénéficiaire réel des encaissements et des sommes fraudées (copies recto verso des chèques, les décharges). Il est ici important d'examiner les extraits des comptes bancaires des dirigeants, puisqu'à la fin, il faudra identifier le/les bénéficiaire(s) du crime, celui qui s'est enrichi ;
- l'appréhension des sommes fraudées par les dirigeants ;
- le service vérificateur applique les critères de qualité requis pour pouvoir rédiger une proposition de plainte à l'issue des opérations de contrôle ;
- le vérificateur doit également rechercher les véritables instigateurs de la fraude ;
- le gérant de droit sera dans la plupart des cas visé par la plainte pénale. Pour autant, il n'est pas inutile de démontrer son implication effective dans le fonctionnement de la société et sa responsabilité dans la mise en œuvre du schéma frauduleux.

Par ailleurs, il conviendra de mettre en évidence la gestion de fait du maître de l'affaire afin de l'impliquer pénalement. A cet égard, la proposition de rectification devra nécessairement comporter la motivation de la gérance de fait.

Dans les cas de fraude en réseau, il propose les contrôles nécessaires pour démontrer le schéma frauduleux (programmation induite).

Il faut également porter une attention particulière aux complices de l'auteur principal du délit, ces derniers pouvant être condamnés également. Le complice est celui qui facilite ou provoque la réalisation de l'infraction de l'auteur principal par un acte tangible (élément matériel) et en partageant la volonté de réaliser le délit (élément intentionnel). Il peut s'agir par exemple :

- du comptable salarié qui connaissait le mécanisme de dissimulation des produits imposables ;
- de l'agence bancaire qui a conseillé à son client (le fraudeur) d'ouvrir un compte de passage afin de disposer d'une trésorerie occulte.

Section 3 : La valorisation du dossier lors de la rédaction de la plainte

Il s'agit ici de s'assurer que les éléments devant faire l'objet de la plainte sont solides de manière à emporter la conviction du juge. Il est important de noter que l'existence des éléments de preuve ne suffit pas, mais c'est la manière par laquelle ces éléments ont été obtenus qui importe. Pour ce faire, le rédacteur doit s'entourer d'un certain nombre de précautions avant de valider le dossier.

I- Appréciation de la qualité des agents et du contexte du dossier

Il est important de s'interroger tant sur la qualité des agents verbalisateurs (A) que sur le contexte du dossier (B).

A- La qualité des agents verbalisateurs

Le rédacteur de la plainte doit avoir à sa disposition toutes les pièces de procédure (avis de vérification, lettre de demande de report éventuelle, réponse éventuelle de l'Administration à la demande de report, notification de redressement, observations du contribuable, réponse aux observations, AMR, mises en demeure éventuelles, PV de carence éventuel, PV de constatation de l'infraction, PV de scellés, commandement de payer, ATD.. etc).

Ces documents permettent de s'assurer que les Agents ayant conduit les différentes opérations ont la compétence requise par les textes et ont respectés les textes en vigueur et notamment les dispositions des articles L108, L112 et L113 nouveau issus de la Loi de Finances pour 2023.

B- Le contexte du dossier

Les poursuites peuvent résulter d'un contrôle sur pièces, d'un contrôle sur place ou d'une enquête. Pour ce faire il faut analyser les actions et procéder à une actualisation du dossier.

1- Analyse des actions

Il convient à cet effet de s'assurer que toutes les actions ayant conduit à la découverte de la fraude ont respecté la loi et sont soutenues par les pièces à conviction.

2- Actualisation du dossier

Il s'agit ici d'être en liaison avec toutes les structures de traitement du dossier (Gestion, Contrôle, Recouvrement et Contentieux) dans le but d'avoir toute l'actualité qui entoure le dossier et harmoniser toutes les actions engagées contre le contribuable.

- Au niveau de la gestion : s'informer du comportement déclaratif du contribuable.
- Au niveau du recouvrement : voir si le contribuable a procédé à des paiements concernant les redressements visés dans la plainte, s'il est engagé avec l'Administration dans une procédure de transaction sur le redressement faisant l'objet de poursuites pénales.
- Au niveau du contrôle : faire une distinction entre les redressements, ceux qui ont un aspect frauduleux devant faire l'objet de poursuite de ceux ne devant pas être poursuivis étant entendu que tout redressement ne donne pas lieu à un fait constitutif de fraude à profil pénal.
- Au niveau du contentieux : il s'agit d'éviter des prises de position en contradiction avec celles développées dans ce service d'où la nécessité de savoir si le contribuable a engagé un contentieux. L'objectif ici est d'éviter que des poursuites soient engagées sur les redressements qui ont fait l'objet de dégrèvement ou pour lesquels le contribuable a obtenu une remise gracieuse.

II- Analyse du dossier sur la forme et sur le fond

Cette analyse vise à s'assurer du respect des conditions de fond et de forme du dossier de poursuite.

A- Sur la forme

Il s'agit particulièrement de la question des délais qui ont un caractère impératif.

Pour ce faire, il faut s'assurer qu'ils ont été respectés tout au long de la procédure, en veillant particulièrement à la prescription de l'action publique. Par ailleurs, même si la législation camerounaise ne le prescrit pas, il est indiqué de monter le dossier de plainte au plus tard trois mois après la notification de la dernière pièce de procédure.

B- Sur le fond

L'examen au fond vise à s'assurer de l'identité de la personne poursuivie et sur la justesse des pièces fournies au dossier.

1- Sur l'identité de la personne poursuivie

S'assurer que les agissements frauduleux sont effectivement imputables à la personne incriminée parce qu'elle était au poste de gérant de l'entreprise au moment des faits. Au cas où plusieurs personnes sont incriminées, il faudra distinguer l'auteur principal des complices.

2- La justesse des pièces fournies

Tout argument non appuyé de justificatif n'est pas recevable devant le juge. Pour cela, il est impératif que le dossier à soumettre au juge puisse comporter toutes les pièces devant prouver la fraude.

III- La rédaction de la plainte

La CRIF est chargée de rédiger la proposition de poursuite (A) de même que la plainte de saisine du Procureur de la République (B).

A- Rédaction des propositions de poursuites

Les propositions de poursuites correctionnelles pour fraude fiscale et dépôt de plainte sont rédigées par les personnels de la CRIF sous forme d'une lettre adressée au Ministre des Finances. Cette lettre doit comporter le maximum ainsi que des pièces de procédure y annexées. A savoir :

- une présentation sommaire de la société, la nature de l'opération effectuée et la responsabilité pénale du représentant légal et/ou de ses complices ;
- un exposé des infractions relevées ;
- une présentation du dispositif légal applicable ;
- un exposé des éléments matériel et intentionnel de la fraude (infractions et rappels d'impôts, attitude du contribuable) ;
- les motifs pour lesquels le dépôt d'une plainte est envisagé.

La lettre susvisée est accompagnée de la fiche de propositions des poursuites pénales qui résume les circonstances de l'affaire, du rapport de vérification contenant toutes les pièces de procédures relatant les constatations effectuées au

cours du contrôle et du PV de constatation des infractions fiscales. Les autres pièces de procédure qui confortent les incriminations retenues sont directement transmises au juge.

B- Rédaction et dépôt de la plainte

La lettre de proposition des poursuites rédigée à l'attention du MINFI est accompagnée du projet de la plainte préparée pour la circonstance qui sera soumise à la signature du Ministre des Finances. Ce dernier porte plainte contre le contrevenant et se constitue partie civile dès la mise en mouvement de l'action publique. La constitution de partie civile se fait devant le juge d'instruction si une information est ouverte ou devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'un quelconque des impôts en cause aurait dû être établi ou acquitté, saisi par citation directe du Procureur. L'action civile exercée par l'Administration ne tend pas à obtenir la fixation du préjudice subi et l'allocation d'une réparation pécuniaire. De même, l'Administration ne peut pas en cas d'acquiescement, être condamnée aux dépens. Cette action a pour principal intérêt de permettre à l'Administration d'être présente à tous les stades de la procédure et de fournir tous les documents et renseignements qui sont de nature à éclairer les magistrats.

La plainte rédigée par les personnels de la CRIF se présente sous la forme d'une lettre adressée au Procureur de la République. Elle doit, d'une façon générale :

- décrire l'entreprise incriminée (adresse complète, activité) ;
- exposer sommairement la législation applicable au cas d'espèce ainsi que les obligations comptables et fiscales auxquelles le contrevenant a fait échec ;
- analyser les faits constitutifs du délit tirés de la notification de redressements rédigée par le vérificateur pour établir les éléments matériel et intentionnel ;
- définir et situer le rôle joué par chaque contrevenant nommément désigné par la CRIF comme ayant participé à la fraude ;
- énoncer la qualification précise des délits au regard de la loi pénale ;
- spécifier que l'Administration se portera partie civile au cours de l'information judiciaire ; être datée et signée par le Ministre des Finances.

La plainte ne doit pas être adressée au Procureur par voie postale, sauf circonstances particulières. Elle doit lui être remise par les responsables de la CRIF, en mains propres, afin de présenter sommairement l'affaire qui la motive et d'attirer l'attention du parquet sur l'imminence de la prescription et la nécessité de délivrer un acte interruptif de celle-ci en temps utile.

Les plaintes peuvent être déposées jusqu'à la fin de la quatrième année au cours de laquelle l'infraction a été commise. Le Ministre des finances

dispose en conséquence de quatre (04) années, à compter de la date de survenance des faits, pour saisir les autorités judiciaires compétentes.

Les personnels de la CRIF devront s'assurer, lors de l'accomplissement de cette formalité, que les copies de toutes les pièces constatant la réalisation de l'infraction sont annexées à la plainte. Par ailleurs ils doivent informer :

- la structure à l'origine des poursuites de l'accomplissement de cette tâche pour éviter que les services soient amenés à prendre une position différente de celle soutenue par l'Administration ;
- les avocats de leur désignation après le dépôt de la plainte et leur transmettre la copie de ladite plainte et des pièces justificatives. Ils seront assistés en cas de besoin par ces personnels pendant le déroulement du procès.

J'attache du prix à la stricte application du présent Manuel de procédures conformément aux dispositions du Code Général des Impôts qu'il explicite.

LE DIRECTEUR GENERAL DES IMPOTS

Procès-verbal de Constatation des Infractions Fiscales

L'an et le du mois de.....

Nous M./M ^{me}	Grade	Fonction	Service

Avons constaté des actions intentionnelles de :

Nature des infractions	Contrôle	Impôts	Montants
défaut de ; <input type="checkbox"/> déclaration, <input type="checkbox"/> paiement, <input type="checkbox"/> reversement			
tentative de; <input type="checkbox"/> non déclaration, <input type="checkbox"/> non-paiement, <input type="checkbox"/> non reversement			
refus express de déclarer dans les délais prescrits			
dissimulation d'une part des sommes sujettes à l'impôt			
<input type="checkbox"/> organisation de son insolvabilité, <input type="checkbox"/> obstacle au recouvrement			
obtention frauduleuse d'un remboursement de crédits de TVA.			
Omission : <input type="checkbox"/> de passer, <input type="checkbox"/> de faire passer (une écriture comptable)			
production ou aide à la production de faux bilans			
passer ou faire passer une écriture comptable <input type="checkbox"/> inexacte, <input type="checkbox"/> fictive			
organisation <input type="checkbox"/> du refus collectif, <input type="checkbox"/> du paiement tardif (de l'impôt)			
incitation <input type="checkbox"/> au refus collectif, <input type="checkbox"/> au paiement tardif (de l'impôt)			
organisation ou tentative d'organisation du refus de paiement de l'impôt			
production des pièces fausses ou reconnues inexactes			

Lesquelles ont consisté à :

N°	Infraction constatées	Description (détail voir annexe)	Eléments de preuves (voir annexe)
1			comptable
2			dénonciation

Relativement à la situation du Contribuable :

Noms de l'entité	NIU	Centre	Activité	Etat de dettes

Les faits constatés sont Imputables à :

M./M ^{me}	Structure	Fonction	Réserves du mis en cause

Lequel (laquelle) encourt :

Sanctions prévues par la loi	Mesures atténuantes	Décisions proposées

En foi de quoi le présent procès-verbal a été rédigé, signé et proposé par :

Le Chef d'Equipe

Le responsable du Service