

Rapport explicatif relatif à la loi fédérale sur l'unification du droit fiscal pénal

du 29 mai 2013

Consultation

Condensé

Le droit fiscal pénal sert à garantir l'application du droit fiscal. Il fait partie du droit pénal criminel. C'est pourquoi la procédure régissant la poursuite des auteurs d'infractions aux lois fiscales doit être organisée selon les principes de la procédure pénale et le jugement doit respecter les principes généraux du droit pénal. Toutefois, ces procédures et ces principes ne sont pas mis en œuvre d'une manière uniforme et cohérente dans la législation fiscale pénale concernant les impôts directs, la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt anticipé et les droits de timbre. L'auteur d'un acte qui réalise différentes infractions est donc poursuivi et jugé par les autorités compétentes selon des procédures en partie différentes.

C'est pourquoi le présent projet poursuit deux buts principaux: assurer l'application des mêmes dispositions de procédure à toutes les procédures fiscales pénales, d'une part, et assurer le jugement d'un acte sans égard à l'impôt concerné selon des normes pénales définies d'une manière aussi uniforme que possible et respectant les principes du droit pénal, d'autre part. Une élucidation équitable, efficiente et effective des infractions fiscales permettant simultanément d'éviter les peines excessives est ainsi assurée. Le présent projet porte essentiellement sur des modifications de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA), de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA) et de la loi fédérale sur les droits de timbre (LT).

Dans le domaine des impôts directs, le présent projet prévoit un élargissement important pour les autorités fiscales cantonales des mesures d'enquête dans la procédure pénale fiscale. Cet élargissement inclut les demandes de renseignements à des banques lorsqu'un délit fiscal est présumé. Toutefois, ces demandes doivent être autorisées par la directrice ou le directeur de l'administration fiscale cantonale.

Le présent projet nécessite en outre des adaptations du droit pénal administratif (DPA) et de la loi sur l'entraide pénale internationale (EIMP).

Situation

La motion Schweiger a chargé le Conseil fédéral de préparer une révision totale du droit fiscal pénal. En outre, l'application des recommandations révisées en 2012 du Groupe d'Action Financière (GAFI) pour lutter contre le blanchiment d'argent nécessite un élargissement des éléments constitutifs des infractions actuelles des impôts directs et indirects en tant qu'infractions préalables au blanchiment. Les auteurs des nouvelles infractions introduites dans le cadre du projet GAFI ne peuvent être poursuivis qu'avec des moyens d'enquête incisifs. La révision du droit fiscal pénal doit remédier aux faiblesses du droit en vigueur: ce sont en particulier la «coexistence» de diverses infractions et procédures, le manque de coordination entre les procédures dans un même contexte ainsi que le déséquilibre entre les

possibilités d'enquête des autorités fiscales en matière d'impôts directs, d'une part, et les droits du prévenu, d'autre part.

Contenu du projet

La poursuite et le jugement des auteurs d'infractions fiscales nécessitent des connaissances techniques spécifiques des impôts concernés. C'est pourquoi la compétence de poursuivre et de juger devrait appartenir autant que possible aux autorités fiscales qui possèdent ces connaissances. La loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA) constitue un code de procédure conçu expressément en fonction des particularités des procédures pénales menées par les autorités administratives. Il régit déjà la poursuite et le jugement des auteurs d'infractions concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'impôt anticipé et les droits de timbre. Désormais, les dispositions de ce droit seront aussi applicables à la poursuite et au jugement des auteurs d'infractions contre les impôts directs. Un code de procédure tenant compte des particularités de ces procédures s'appliquera donc aussi à ces infractions, ce qui garantira l'uniformisation recherchée de la procédure pénale applicable aux impôts directs et aux impôts indirects.

L'application des dispositions du DPA entraîne un élargissement des compétences des autorités fiscales cantonales dans le domaine des impôts directs fédéraux. Elles disposeront désormais des moyens d'enquête prévus par la procédure pénale. Pour mener leurs enquêtes, elles disposeront ainsi des mêmes moyens que ceux qui étaient réservés jusqu'à présent à l'AFC dans le cadre des mesures spéciales d'enquête. Les autorités fiscales cantonales disposeront ainsi de compétences et de moyens efficaces pour poursuivre les auteurs d'infractions à la LIFD et à leur propre législation fiscale. Elles pourront notamment auditionner des témoins et demander des renseignements écrits pour éclaircir leurs soupçons sur la commission d'une infraction. L'obligation de témoigner s'étendra aux employés des banques, ce qui permettra aux autorités fiscales, dans le cadre de la procédure pénale, de requérir des renseignements également auprès des banques pour étayer leurs soupçons. Cependant, les administrations fiscales cantonales ne pourront requérir des renseignements auprès d'une banque qu'avec l'autorisation de leur directrice ou de leur directeur. Des mesures de contrainte comme les perquisitions domiciliaires ou l'arrestation seront également possibles dans la mesure où elles respectent le principe de la proportionnalité. Toutefois, une perquisition domiciliaire ne peut être ordonnée que par la directrice ou le directeur de l'administration fiscale compétente et l'arrestation ne peut être ordonnée que par un tribunal. Par ailleurs, tous les actes de procédure peuvent être vérifiés par les tribunaux. En principe, les autorités fiscales rendent également la décision pénale. Il n'y a de décision judiciaire que si une peine privative de liberté paraît indiquée à la fin de l'enquête ou si le prévenu demande une décision judiciaire. Dans le cadre de sa fonction de surveillance, l'AFC peut participer à ces procédures et tenter des recours. L'AFC peut engager elle-même une poursuite pénale si, en dépit de sa demande, l'administration fiscale cantonale chargée de percevoir l'impôt fédéral direct n'ouvre pas de procédure

pénale. En outre, l'AFC peut mener une enquête à la demande d'une administration fiscale cantonale lorsque l'infraction concerne plusieurs cantons.

Les infractions sont conçues autant que possible avec des éléments constitutifs comparables, l'élément constitutif de base étant la diminution illicite de l'impôt (soustraction d'impôt). Cette infraction peut être intentionnelle ou commise par négligence; la fixation de la peine tient compte de la responsabilité moindre en cas de négligence. L'infraction de base comprend des éléments constitutifs caractéristiques comparables aussi bien pour les impôts directs que pour les impôts indirects. Des infractions qualifiées (escroqueries) sont définies ensuite à partir de celle-ci, dont les éléments constitutifs sont l'utilisation d'un procédé astucieux ou de faux documents dans le dessein de tromper l'autorité fiscale. Les infractions qualifiées (conçues comme des crimes ou des délits) sont des éléments du projet GAFI.

La punissabilité des personnes morales pour cause de soustraction de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le bénéfice est supprimée. Les principes généraux du droit pénal qui veulent qu'une procédure pénale vise une personne physique ou ses actes et que la personne morale n'endosse une responsabilité pénale qu'exceptionnellement et seulement à certaines conditions sont ainsi appliqués avec cohérence.

Les modifications de la LTVA ont pour but d'uniformiser les principes pénaux applicables au droit fiscal pénal. Elles ont également pour but de simplifier les dispositions régissant la prescription et d'adapter à la législation sur les impôts directs des garanties constitutionnelles comme l'interdiction d'exploiter des preuves.

Enfin les obligations réciproques d'aviser contribuent à coordonner les procédures fondées sur les mêmes agissements et, par conséquent, à éviter des peines excessives.

Sommaire

1 Grandes lignes du projet	6
1.1 Fonction et buts du droit fiscal pénal	6
1.2 Point de départ de la révision	6
1.3 Consultation sur les recommandations du Groupe d'Action Financière (GAFI) révisées en 2012	7
1.4 Droit en vigueur	8
1.5 Faiblesses du régime juridique actuel	14
1.6 Données statistiques sur la soustraction d'impôt en Suisse	17
2 Nouvelle réglementation proposée	19
2.1 Buts de la révision	19
2.2 Conception	19
2.2.1 Impôts directs	19
2.2.2 Impôts indirects	25
2.2.3 Adaptations des délais de prescription et des sanctions au CP	26
3 Commentaire des dispositions	27
3.1 Loi fédérale sur le droit pénal administratif	27
3.2 Loi sur l'entraide pénale internationale	31
3.3 Loi fédérale sur les droits de timbre	31
3.4 Loi fédérale sur la TVA	31
3.5 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct	41
3.6 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes	59
3.7 Loi fédérale sur l'impôt anticipé	62
4 Conséquences	62
4.1 Conséquences pour la Confédération	62
4.2 Conséquences pour les cantons et les communes	64
4.3 Conséquences économiques	65
5 Aspects juridiques	65
5.1 Constitutionnalité et légalité	65
5.2 Compatibilité avec les obligations internationales	65
5.3 Frein aux dépenses	66
Titel Rechtstext (Entwurf)	99

Rapport explicatif

1 Grandes lignes du projet

1.1 Fonction et buts du droit fiscal pénal

Le droit pénal fiscal a pour fonction de défendre l'application du droit fiscal. Le droit fiscal pénal n'est certes pas le seul facteur influençant l'honnêteté fiscale. Un système de répression fiscale efficace est cependant indispensable. Il doit permettre en outre une poursuite rapide, efficiente et équitable des infractions fiscales.

Le droit pénal fiscal poursuit les buts suivants: d'une part, il doit protéger la créance fiscale des pouvoirs publics. Le droit pénal fiscal protège le régime destiné à réaliser la créance fiscale. Ce régime suit les systèmes de l'autotaxation (impôts indirects) et de l'autodéclaration avec des procédures de taxation mixtes (impôts directs). Ces systèmes permettent de percevoir l'impôt sans exercer une surveillance approfondie de la situation personnelle et économique des citoyens. D'autre part, il doit assurer l'application complète et correcte des taxations afin d'éviter des pertes d'impôts et d'atteindre, en fin de compte, une répartition aussi équitable que possible de la charge fiscale en fonction de la capacité économique. La prévention constitue un instrument important pour parvenir à des taxations complètes et correctes. Elle contribue en outre à renforcer la propension à adopter des comportements conformes à ses devoirs (déclaration complète et correcte, «morale fiscale»). Cet effet préventif peut être atteint en assurant une probabilité élevée de découvrir et de punir les comportements illicites.

Pour atteindre ces buts, il faut que les éléments constitutifs des infractions soient clairement définis et disposer de bons moyens d'enquête. Il faut aussi avoir la ferme volonté d'appliquer le droit pénal, comme pour n'importe quelle loi.

1.2 Point de départ de la révision

Le droit fiscal pénal comprend les dispositions qui définissent les infractions, celles qui régissent la procédure et répartissent les compétences de la poursuite pénale ainsi que celles sur la prescription. Il est réglé dans les lois fiscales régissant les impôts qui instituent des réglementations en partie différentes tant matériellement pour les éléments constitutifs des infractions que formellement pour les compétences et la procédure (cf. ch. 1.4).

Le 1^{er} mars 2011, le Parlement fédéral a transmis la motion Schweiger «Révision totale du droit pénal en matière fiscale, 10.3493». Cette motion demande une révision totale du droit pénal fédéral en matière fiscale «dont la clé de voûte restera le rapport de confiance traditionnel et spécifiquement suisse qui lie le citoyen et

l'Etat. La révision maintiendra en outre la distinction entre fraude fiscale¹ et soustraction d'impôt tout en fixant leurs limites selon la gravité de l'infraction. Elle devra tendre par ailleurs à l'unification et à la simplification des procédures et des peines dans toute la législation fiscale et le régime des taxes et à l'institution de garanties procédurales claires».

Le 21 septembre 2012, le Conseil fédéral a donné au DFF jusqu'au printemps 2013 pour élaborer un projet de révision du droit fiscal pénal destiné à la consultation.

1.3 Consultation sur les recommandations du Groupe d'Action Financière (GAFI) révisées en 2012

En février 2012, le Groupe d'Action Financière (GAFI)² a adopté une révision des recommandations destinées à lutter contre le blanchiment d'argent. L'application de ces recommandations nécessite diverses adaptations du droit suisse. C'est pourquoi, le 27 février 2013, le Conseil fédéral a ouvert une consultation sur un projet destiné à appliquer les recommandations révisées du GAFI (ci-après projet GAFI). Le délai de consultation original (15 juin 2013) a été reporté au 1^{er} juillet 2013.

D'après ces recommandations, les «délits fiscaux» notamment doivent être qualifiés d'infractions préalables au blanchiment d'argent. Le projet GAFI met en œuvre ces recommandations en étendant, pour les impôts indirects, le champ d'application des crimes visés à l'art. 14, al. 4, de la loi sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0) à la TVA, à l'impôt anticipé et aux droits de timbre, d'une part, et en créant un nouveau crime pour les impôts directs, d'autre part. L'infraction d'usage de faux [art. 186 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) et art. 59 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14)] est supprimée. La lacune consécutive à ces modifications entre la contravention du droit actuel et le nouveau crime est comblée par une nouvelle définition des éléments constitutifs du délit.

Pour ce qui des prescriptions de procédure, le projet GAFI se base encore sur le régime actuel. La réglementation définitive de la procédure et de la compétence de poursuivre les auteurs des nouvelles infractions concernant les impôts directs a été prévue, mais expressément réservée à la révision du droit fiscal pénal.

Par ailleurs, les éléments constitutifs des infractions qui sont déjà définis dans le projet GAFI ont été repris dans la présente révision dans la mesure où ils sont déterminants.

¹ recte „usage de faux“, cf. art. 186 LIFD

² En anglais: Financial Action Task Force (FATF)

1.4 Droit en vigueur

Infractions et peines

Les lois fiscales répriment l'inobservation d'obligations spécifiques qu'elles instituent. Les lois principalement concernées sont les suivantes:

- loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD),
- loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID),
- loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21),
- loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT, RS 641.10),
- loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20).

En outre, le DPA contient quelques dispositions pénales pertinentes pour les impôts indirects.

Toutes ces lois déclarent punissable la soustraction d'impôt. La soustraction d'impôt consiste à faire en sorte d'obtenir un impôt moins élevé et, de ce fait, de distraire des impôts. Cette infraction est punie d'une amende: elle est donc considérée comme une contravention en droit pénal. Le montant maximal des amendes dépasse celui des amendes du droit pénal ordinaire, mais varie suivant les lois fiscales: pour les impôts directs, elles vont du tiers au triple du montant de l'impôt soustrait. En cas de soustraction de l'impôt anticipé ou de droits de timbre, l'amende peut aller jusqu'à 30 000 francs suivant les cas ou jusqu'au triple du montant soustrait ou détourné. Pour les amendes, la LTVA prévoit également des montants maximaux qui peuvent cependant atteindre plusieurs centaines de milliers de francs. Si l'avantage obtenu est supérieur au montant maximal de la peine encourue, l'amende peut en effet atteindre le double de cet avantage en cas d'infraction intentionnelle (art. 97, al. 2, 1^{re} phrase, LTVA).

Pour les impôts directs, la soustraction d'impôt couvre tous les cas de diminution illicite de l'impôt, qu'ils soient minimes ou graves et complexes. En revanche, la LTVA institue une soustraction d'impôt qualifiée caractérisée par des «circonstances aggravantes» qui est plus lourdement punie, à savoir par une peine privative de liberté de deux ans au plus en plus de l'amende.

En outre, les lois fiscales qualifient certains comportements de délits, c'est-à-dire d'infractions punies d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire. En font partie la soustraction d'impôt pour ce qui est des impôts directs et l'escroquerie en matière de prestations et de contributions en matière d'impôts indirects. Ces deux infractions présentent d'importantes différences tant du point de vue de leur conception que de leur contenu.

- Les soustractions d'impôts commises astucieusement sont poursuivies en tant qu'escroqueries en matière de prestations et de contributions pour ce qui est de la TVA, de l'impôt anticipé et des droits de timbre. Elles constituent donc une forme qualifiée de la soustraction d'impôt. Par conséquent, il n'y a pas de poursuite supplémentaire pour soustraction d'impôt si les éléments constitutifs

de l'infraction qualifiée sont réalisés car la punition du délit qualifié tient déjà compte de la culpabilité qui s'y rapporte. L'escroquerie en matière de prestations et de contributions est plus grave que la soustraction car elle constitue une soustraction commise avec astuce.

- Par contre, l'usage de faux en matière d'impôts directs ne constitue pas un délit qualifié par rapport à la soustraction d'impôt: il y a usage de faux lorsque de faux documents sont utilisés dans le dessein de commettre une soustraction d'impôt. Certes, l'usage de faux présuppose au moins une tentative de soustraction d'impôt. Cette infraction est cependant autonome dans la mesure où elle ne se fonde pas sur la soustraction d'impôt. Elle réprime l'usage de documents faux ou falsifiés et non pas la diminution de l'impôt obtenue. C'est pourquoi il faut prononcer en plus une peine pour soustraction d'impôt en cas de condamnation pour usage de faux. Ce fait signifie que ces deux infractions sont en concours idéal parfait de par la loi. En d'autres termes, l'usage de faux n'est pas une forme grave de la soustraction d'impôt.

Compétence d'enquêter et de juger

Dans le domaine des impôts directs, les soustractions d'impôt sont instruites par les autorités fiscales cantonales (autorités administratives) qui prononcent également la peine. Pour les impôts directs, la juridiction pénale est exclue, ce qui signifie que ces infractions pénales ne peuvent pas être jugées par les tribunaux pénaux ni faire l'objet d'un recours devant ces tribunaux.

En revanche, l'instruction et le jugement de l'usage de faux relève de la compétence exclusive des autorités pénales. Si elles soupçonnent un usage de faux, les autorités fiscales sont tenues de le dénoncer aux autorités pénales.

Une telle distinction entre les compétences n'existe pas pour ce qui est de la poursuite et du jugement des infractions contre les impôts indirects. En l'occurrence, les autorités administratives poursuivent aussi bien la soustraction que l'escroquerie en matière de prestations et de contributions. Il y a transmission aux autorités pénales uniquement lorsque le prévenu le demande ou lorsqu'une peine privative de liberté semble indiquée.

Procédure

La procédure ensuite de soustractions d'impôts directs est menée par les autorités administratives. Il s'agit toutefois d'une procédure pénale et toutes les garanties du droit pénal en faveur du prévenu comme l'interdiction de l'auto-incrimination forcée doivent être respectées. Bien qu'il s'agisse de procédures pénales, elles ne sont pas régies par la procédure pénale ordinaire, mais sont menées d'après les principes de la procédure de taxation. C'est pourquoi, dans l'enquête, aucun moyen de preuve ne peut être acquis sous la contrainte des mesures de procédure pénale (audition de témoins, séquestre). Les obligations du contribuable de déclarer et de collaborer valables dans la procédure de taxation ne sont pas exécutoires dans la procédure pénale, car elles violent l'interdiction de l'auto-incrimination forcée valable ici.

Pour ce qui est de la poursuite des infractions contre les impôts directs, les moyens de la procédure pénale ne sont disponibles que dans les procédures pour fraude

fiscale (tribunaux pénaux) ou dans le cadre des mesures spéciales d'enquête de l'AFC pour infractions fiscales graves. La notion «d'infraction fiscale grave» n'est pas un élément punissable objectif, mais définit des cas dont l'illicéité présumée est importante, pour lesquels il semble opportun d'engager des mesures spéciales d'enquête. La gravité peut découler du montant de l'impôt soustrait ou de la durée des actes répréhensibles. Ces infractions fiscales graves font l'objet d'une enquête de l'AFC régie par le DPA. Le jugement de l'acte (condamnation et punition) incombe ensuite à l'autorité fiscale cantonale.

Alors qu'aucun moyen de contrainte de la procédure pénale n'est disponible pour réunir les preuves dans la poursuite des infractions contre les impôts directs, la poursuite des infractions contre les impôts indirects est régie par le DPA sans égard à l'infraction présumée. Le DPA est un code de procédure pénale, qui tient compte des particularités de la poursuite pénale d'infractions à la législation fédérale menée par les autorités administratives.

Accès aux données bancaires

La loi sur les banques du 8 novembre 1934 (LB, RS 952.0) oblige les personnes qui lui sont soumises à respecter le secret professionnel. La violation du secret bancaire est punissable. Les dispositions de la législation fédérale et cantonale sur l'obligation de renseigner l'autorité et de témoigner en justice sont réservées (art. 47, al. 5, LB). Les déclarations faites en vertu de ces obligations ne sont pas punissables.

La notion «d'accès de l'autorité aux données bancaires» couvre l'obligation de renseigner et de témoigner d'une banque vis-à-vis des autorités. Le DPA prévoit des obligations de renseigner et de témoigner³ analogues à celles prévues par le code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (CPP, RS 312.0). Pour les procédures régies par le DPA ou par le CPP, l'autorité a donc accès aux données bancaires. C'est actuellement le cas pour toutes les enquêtes concernant des infractions contre les impôts indirects. Pour les enquêtes concernant des infractions contre les impôts directs, c'est le cas pour les enquêtes fiscales spéciales qui sont menées par l'AFC selon le DPA, d'une part, et pour les procédures ensuite d'escroquerie, qui sont menées par les autorités pénales cantonales selon le CPP, d'autre part.

Il n'y a pas d'obligation de renseigner ou de témoigner au sens de l'art. 47, al. 5, LB dans les procédures en raison d'une soustraction présumée des impôts directs menées par les autorités fiscales cantonales. Certes, il existe aussi dans ces procédures des obligations d'attester et de renseigner⁴. Dans la procédure de taxation, la LIFD et la LHID instituent cependant ces obligations sous réserve des secrets protégés par la loi dont le secret bancaire fait partie. Étant donné que la procédure de taxation (procédure administrative) est applicable à la poursuite des soustractions d'impôt, cette réserve vaut donc pour la procédure pénale. C'est

³ Cf. art. 41 DPA; art. 171 CPP

⁴ Obligation des tiers de renseigner et d'attester selon les art. 128 s. LIFD

pourquoi l'accès aux données bancaires est interdit dans ces procédures («secret bancaire en matière fiscale»).

Punissabilité des personnes morales

En matière d'impôts directs, la personne morale dont les impôts ont été soustraits est punissable. Les personnes physiques qui ont agi pour son compte sont poursuivies en tant que complices ou d'instigateurs. Par contre, pour les impôts indirects, la personne morale n'est pas punissable pour les infractions commises dans le cadre de son activité; seules les personnes physiques qui sont responsables de l'infraction peuvent être poursuivies pénalement. Si l'amende prévisible ne dépasse pas 5000 francs (impôt anticipé / droits de timbre) ou 100 000 francs (TVA) et que l'enquête portant sur l'auteur implique des mesures d'instruction hors de proportion avec la peine encourue, l'autorité peut toutefois renoncer à le poursuivre et condamner la personne morale au paiement de l'amende.

Entraide judiciaire internationale

D'après son droit, la Suisse n'accorde en principe pas l'entraide judiciaire aux autorités de poursuite étrangères pour les délits fiscaux [art. 3, al. 3 de la loi du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (EIMP, RS 351.1)]. À certaines conditions, une collaboration est cependant possible si la procédure étrangère porte sur un acte qui devrait être qualifié en Suisse d'escroquerie en matière de contributions dans le domaine des impôts directs ou indirects. D'après une jurisprudence constante, il y a escroquerie en matière de contributions au sens de l'art. 14, al. 2, DPA en cas de soustraction frauduleuse de contributions à l'aide d'indications fausses, falsifiées ou inexactes. En particulier, la preuve de l'astuce doit être apportée. Une tromperie astucieuse des autorités fiscales ne suppose pas nécessairement l'usage de faux documents: d'autres cas de tromperie sont en effet concevables. D'une manière générale, des machinations, des artifices ou des constructions mensongères sont nécessaires (voir ATF 125 II 252, consid. 3. b.)

Il existe une autre dérogation concernant les impôts indirects: d'une part, la Suisse peut accorder une entraide judiciaire pleine et entière en cas d'escroquerie qualifiée en matière de contributions selon l'art. 14, al. 4, DPA (impôts indirects concernant l'importation, l'exportation et le transit de marchandises). Cette réglementation remonte à la mise en œuvre des recommandations du GAFI révisées en 2003 et 2004 et a été introduite dans la loi en 2008. D'autre part, l'entraide judiciaire est possible dans les relations avec les Etats membres de l'espace Schengen et de l'UE en vertu de l'art. 50 de la Convention d'application de l'Accord du 19 juin 1990 (CAAS; Journal officiel de l'UE L 239 du 22.9.2000, p. 19) et de l'art. 2 de l'accord de coopération du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers (accord contre la fraude; RS 0.351.926.81). Dans ces cas, la Suisse livre par exemple aussi des renseignements sur les données bancaires aux autorités fiscales étrangères dans le cadre de la poursuite pénale d'infractions contre la TVA (principalement étrangère).

Par contre, la Suisse n'accorde pas l'entraide judiciaire en cas de soustraction d'impôt. Le 20 février 2013, sur la base des résultats de la procédure de consultation⁵, le Conseil fédéral a renvoyé un projet de révision partielle de l'EIMP qui aurait dû harmoniser l'entraide judiciaire et l'assistance administrative en matière fiscale. Ce projet prévoit que la Suisse accorde l'entraide judiciaire aussi en cas de soustraction d'impôt. L'entraide judiciaire serait accordée notamment aux Etats avec lesquels la Suisse applique une convention contre les doubles impositions prévoyant l'assistance administrative en cas de soustraction d'impôt et d'escroquerie fiscale.

Assistance administrative internationale

Suivant l'ancienne politique en matière d'assistance administrative, les autorités fiscales étrangères ne pouvaient recevoir de la Suisse des renseignements pertinents fiscalement qu'en cas d'escroquerie fiscale. Suite à l'adaptation de l'assistance administrative de la Suisse aux normes de l'Organisation de Coopération et Développement économique (OCDE), les Etats avec lesquels la Suisse a conclu une convention contre les doubles impositions conforme à ces normes peuvent obtenir des renseignements bancaires et fiscaux pertinents non seulement en cas de fraude fiscale, mais aussi dans tous les cas où la communication des renseignements est probablement pertinente pour l'imposition, donc aussi aux fins de la procédure de taxation. Il n'y a par conséquent plus de rapport entre la définition des infractions du droit fiscal pénal et l'assistance administrative en matière fiscale accordée aux Etats étrangers. Par contre, les autorités fiscales suisses ne peuvent déposer des demandes d'assistance administrative relatives à des données bancaires que dans la mesure où le droit suisse permet de les obtenir⁶. Concrètement, cela signifie que les autorités fiscales suisses ne peuvent demander des données bancaires au moyen de l'assistance administrative que lorsque la procédure pénale suisse se fonde sur un soupçon de fraude fiscale ou si l'AFC exécute des mesures spéciales d'enquête. En l'occurrence, un soupçon de soustraction d'impôt n'est pas suffisant.

Obligations de dénoncer ou d'aviser

Au cours des procédures fiscales pénales, les autorités qui enquêtent découvrent encore et toujours des faits qui laissent présumer des infractions au droit pénal ordinaire ou aux dispositions du droit pénal accessoire (non fiscal). Le respect du secret fiscal s'oppose fondamentalement à une dénonciation aux autorités tenues de poursuivre les auteurs de ces délits, ce qui peut avoir pour conséquence que ces délits restent impunis. Une dénonciation ou un avis n'est alors autorisé que s'il existe une obligation légale. De telles obligations incombent aux autorités fiscales dans deux cas:

- L'art. 19, al. 1, DPA prescrit de dénoncer aux autorités compétentes les infractions aux lois administratives de la Confédération. L'AFC interprète cette disposition comme une obligation de dénoncer.

⁵ <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=47839>

⁶ Art. 22, al. 6 de la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale (LAAF; RS 672.5)

- L’art. 22a de la loi du 24 mars 2000 sur le personnel de la Confédération (LPers, RS 172.220.1) stipule une obligation des membres des autorités de dénoncer les crimes ou les délits dont ils ont connaissance dans l’exercice de leur fonction.

Interdictions d’exploiter les preuves

Dans le système de la taxation mixte applicable aux impôts directs, l’autorité chargée de la taxation est dépendante de la collaboration du contribuable, afin d’arriver vraiment à une taxation correcte (conforme au droit). C’est pourquoi des obligations de collaborer incombent aux contribuables que l’administration peut les contraindre à respecter en les menaçant d’une amende, d’une taxation d’office ou des deux. Les moyens de preuve obtenus sous cette contrainte peuvent être utilisés non seulement pour taxer les impôts ordinaires, mais aussi pour taxer le rappel d’impôt. Par contre, elles ne peuvent pas être exploitées dans une procédure pénale car cela irait à l’encontre du principe qu’un prévenu n’a pas à s’incriminer lui-même.

La taxation des impôts indirects suit un autre système. En l’occurrence, l’impôt n’est pas taxé par l’autorité fiscale avec la collaboration obligatoire du contribuable, mais le contribuable procède lui-même à la taxation (autotaxation). Il doit établir la déclaration, procéder à la taxation et acquitter l’impôt. L’autorité ne peut que contrôler ensuite les données. Le contribuable a aussi l’obligation de collaborer à ces contrôles. Cette obligation doit permettre d’assurer le contrôle de l’autotaxation. Avec les preuves réunies lors du contrôle, l’autorité vérifie si l’autotaxation est correcte. Si elle découvre une irrégularité qui entraîne l’ouverture d’une procédure pénale, les preuves réunies sans contrainte lors du contrôle peuvent être utilisées comme moyen de preuve au cours de cette procédure. Ce principe s’applique à la poursuite et au jugement des infractions contre l’impôt anticipé et les droits de timbre. La LTVA va encore plus loin et statue en revanche que les connaissances acquises lors d’un contrôle ne peuvent être utilisées dans une procédure pénale en matière de TVA qu’avec l’accord du prévenu, sans égard au fait qu’elles aient été réunies avec ou sans contrainte (art. 104, al. 3 LTVA). Cette règle va au-delà des garanties offertes par la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l’homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101; art. 6 CEDH) et par le Pacte international du 16 décembre 1966 relatif aux droits civils et politiques (Pacte ONU II, RS 0.103.2; art. 14, par. 3, let. g, Pacte ONU II). L’art. 104, al. 3, LTVA rend la tâche de l’AFC plus difficile et devrait entraîner l’utilisation plus fréquente de mesures de contrainte telle que la perquisition domiciliaire au sens de l’art. 48 DPA.

Prescription

Une partie des délais de prescription de la poursuite pénale d’infractions fiscales présentent d’importantes différences.

Dans le domaine de la TVA, la prescription de l’action pénale comprend deux phases (délais). L’art. 105 LTVA prévoit tout d’abord un délai pour engager une poursuite pénale (art. 105, al. 1, LTVA), qui varie selon le type d’infraction (art. 105, al. 1, let. a à e, LTVA), puis dispose que le droit de poursuivre une procédure pénale engagée se prescrit par cinq ans (art. 105, al. 4, LTVA). La prescription ne

court plus si un prononcé pénal de condamnation a été rendu (art. 105, al. 2, LTVA). Ces règles de prescription se distinguent en grande partie de celles du droit pénal ordinaire (art. 97, 98 et 109 CP), notamment s'agissant du point de départ de la prescription et du système de prescription en deux phases. La procédure pénale n'est plus suspendue pendant la durée de la procédure fiscale concernant l'assujettissement à une prestation (l'art. 101, al. 2, LTVA dispose que l'art. 11, al. 3, DPA n'est pas applicable). En matière douanière, d'impôt anticipé et de droits de timbre, la procédure est suspendue dès lors que l'art. 11, al. 3, DPA s'applique.

En matière douanière, d'impôt anticipé et de droits de timbre, les contraventions et les délits se prescrivent après sept ans. L'escroquerie fiscale qualifiée («contrebande»; art. 14, al. 4, DPA) ainsi que les contraventions et les délits en matière d'impôts directs se prescrivent après quinze ans.

Pour les impôts directs, il faut relever que le Parlement examine un projet de loi sur l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du CP⁷. Ce projet a pour but d'adapter les sanctions et les délais de prescription de la LIFD et de la LHID aux prescriptions du CP et de la jurisprudence.

Dénonciation spontanée

L'auteur d'une soustraction intentionnelle ou par négligence de l'impôt sur le revenu, sur la fortune, sur le bénéfice ou sur le capital qui se dénonce pour la première fois est exempté de toute peine à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait eu connaissance, qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt et qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt. Une réglementation analogue s'applique également aux participants à une soustraction d'impôt. L'auteur bénéficie d'un allègement de la peine pour chaque autre dénonciation spontanée.

La dénonciation spontanée pour les infractions commises en matière de TVA est possible à plusieurs reprises, également pour les infractions intentionnelles (art. 102 LTVA).

Comme en cas de soustraction des impôts directs (art. 57b, al. 1, LHID; art. 175, al. 3, 178, al. 4, 181a, al. 1, 186, al. 3 et 187, al. 2, LIFD), la dénonciation spontanée en matière d'impôts indirects n'est possible qu'une fois en vertu de l'art. 13 DPA en cas de soustraction intentionnelle de l'impôt anticipé ou des droits de timbre ou en matière douanière.

1.5 Faiblesses du régime juridique actuel

Infractions

La «coexistence» de la soustraction des impôts directs et de l'usage de faux n'est pas incontestée en droit. En effet, le concours idéal statué par la loi punit deux fois le même acte: une première fois pour son résultat (diminution de l'impôt) et une

⁷ FF 2012 2649, <http://www.admin.ch/ch/f/ff/2012/2649.pdf>

deuxième pour l'abus de confiance concernant les documents dans le dessein de commettre une soustraction d'impôt. La jurisprudence du Tribunal fédéral n'y a cependant pas vu jusqu'à présent une violation de l'interdiction du cumul des peines pour un même acte. Il semble cependant de plus en plus probable que la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) admettrait une violation de l'art. 4, par. 1 du 7^e protocole à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (RS 0.101.07), respectivement de l'art. 14, par. 7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques (RS 0.103.2).

Procédure

La validité des garanties de procédure du droit pénal en faveur du prévenu a pour conséquences sur les procédures ensuite de soustraction d'impôts directs que les autorités fiscales des cantons doivent compter sur la collaboration volontaire, les sources d'informations communément accessibles et le hasard pour élucider les faits. Le déséquilibre entre les moyens d'enquête, d'une part, et les droits du prévenu, d'autre part, a pour conséquence que les procédures ne peuvent être closes que si les prévenus coopèrent pleinement ou si les preuves peuvent être trouvées ailleurs. En fin de compte, une procédure pénale qui n'accorde aucun moyen d'enquête à l'autorité chargée de l'enquête ne peut assurer une application équitable et cohérente du droit fiscal.

Souvent le même acte réalise plusieurs infractions qui sont poursuivies et jugées par différentes autorités suivant des procédures en partie différentes. La personne concernée doit donc trouver ses repères dans des procédures différentes obéissant à leur propre droit de procédure et prévoyant des voies de recours différentes. C'est une situation complexe et déroutante qui affaiblit la position juridique de cette personne.

Accès aux données bancaires

Dans la procédure fiscale pénale des cantons ensuite de soustraction d'impôt, le secret bancaire fiscal interdit l'accès aux données bancaires – contrairement à toutes les autres procédures pénales.

Dans la procédure de taxation, les autorités fiscales peuvent, en dernier recours, procéder à la taxation d'office et déterminer et taxer ainsi le revenu et la fortune sans le concours du contribuable. Dans ces cas, s'il y a une soustraction d'impôt, le résultat de la taxation d'office ne peut pas être utilisé dans la procédure pénale (cf. «interdictions d'exploiter les preuves» ci-après). L'absence de la possibilité de demander des renseignements aux banques et de réunir ainsi des moyens de preuve importants, a pour conséquence que les infractions ne sont pas toutes instruites et que leurs auteurs ne reçoivent pas tous la punition qu'ils méritent.

Cette restriction relative aux moyens d'enquête est une particularité injustifiée objectivement; de plus elle mine l'application équitable du droit fiscal.

Assistance administrative internationale

Les conventions contre la double imposition (CDI) aménagées selon les normes de l'OCDE permettent aux Etats contractants de demander des renseignements à la Suisse non seulement dans le cadre de leurs procédures fiscales pénales, mais aussi dans celui de la procédure de taxation. Cela concerne également et en particulier des documents qui sont détenus par des banques. Ces Etats étrangers ont donc accès aux renseignements bancaires tant dans le cadre de la procédure de taxation que dans celui de la procédure pénale, ce qui est en totale contradiction avec le fait que les autorités suisses (cantons) ne peuvent pas disposer de ces renseignements dans la procédure pénale et encore moins dans la procédure de taxation. Les autorités fiscales cantonales critiquent vertement cette inégalité entre les autorités fiscales suisses et étrangères. Elle est injustifiable objectivement du point de vue de la disponibilité de ces renseignements à des fins fiscales. Par-dessus le marché, la Suisse s'est engagée à ne demander à l'étranger que les renseignements bancaires que les autorités fiscales peuvent aussi se procurer en Suisse. La Suisse doit donc se procurer ces renseignements et les livrer, mais ne peut pas demander la réciproque. Il s'agit maintenant de corriger cette incohérence dans le droit fiscal pénal.

La Suisse est automatiquement habilitée à demander des renseignements bancaires à l'étranger pour autant qu'elle accorde cette possibilité aux autorités fiscales suisses. Une modification de la loi sur l'assistance administrative (LAAF; RS 672.5) n'est pas nécessaire à cet effet. Cela ne vaut à l'évidence qu'envers les Etats avec lesquels des CDI révisées selon les normes de l'OCDE sont en vigueur. Si la possibilité d'accéder aux données bancaires n'est accordée que dans le cadre de la procédure pénale, la Suisse ne peut par conséquent déposer une telle requête d'assistance que dans le cadre d'une telle procédure.

Punissabilité des personnes morales

Dans la législation sur les impôts directs, les personnes morales sont responsables pénalement de la soustraction de leur impôt sur le bénéfice ou de leur impôt sur le capital. L'application cohérente des principes du droit pénal exige que la procédure pénale ne vise que la personne physique qui a commis l'infraction. Ce que la jurisprudence a établi depuis longtemps, à savoir que les peines fiscales sont des peines judiciaires, est ainsi appliqué et mène en fin de compte aussi au but: la peine ou la poursuite et la condamnation doivent dissuader les personnes physiques de commettre une infraction fiscale ou de récidiver.

Obligations de dénoncer ou d'aviser

La réglementation actuelle est insuffisante et conduit à des traitements inéquitables. Étant donné que les autres autorités de la Confédération et des cantons ne sont pas tenues de signaler une infraction fiscale présumée aux autorités fiscales, ces annonces ne se font que de manière ponctuelle. L'ouverture fortuite de procédures pénales n'est pas compatible avec l'égalité de traitement juridique. De plus, il n'y a aucune raison de ne pas aménager de manière cohérente la collaboration entre les autorités en vue de poursuivre les auteurs d'infractions. Actuellement, seule l'AFC a des obligations de dénoncer envers d'autres autorités de poursuite pénale (art. 19, al. 1, DPA / art. 22a LPers).

Interdictions d'exploiter des preuves

L'interdiction d'exploiter les preuves clairement délimitée pour les impôts directs s'appuie sur un arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme. L'interdiction d'exploiter les preuves valable pour la TVA va bien plus loin que cette garantie. Le lien intégral avec les contrôles de l'autotaxation – le seul moyen possible dans la procédure administrative – empêche pratiquement toutes procédures pénales.

Prescription

En matière de TVA, la prescription de l'action pénale est régie à l'art. 105 LTVA, alors que pour les autres domaines de la fiscalité indirecte, c'est l'art. 11 DPA qui fait foi. Or, dans de nombreuses enquêtes menées par l'Administration fédérale des douanes (AFD), il n'y a pas uniquement une infraction à la LTVA, mais aussi à d'autres lois fiscales de la Confédération, notamment à la loi du 18 mars 2005 sur les douanes (LD; RS 631.0). Les dispositions du DPA sur la prescription s'appliquent à celle-ci. Par conséquent il faut appliquer des délais de prescription différents aux mêmes faits, ce qui n'est pas acceptable.

En outre, en matière de crimes et de délits, les dispositions de l'art. 105 LTVA divergent de celles de la partie générale du CP.

Enfin, tant la TVA que les droits de douane font régulièrement l'objet de la procédure de fixation de l'impôt. Le délai de prescription du droit pénal douanier est suspendu pendant la procédure de recours, mais pas celui selon la LTVA (parce que l'art. 12, al. 4, DPA n'est pas applicable en vertu de l'art. 101, al. 1, LTVA).

Dénonciation spontanée

Pour que les assujettis ne puissent être induits en erreur, il est impératif qu'en matière de fiscalité indirecte, les mêmes conditions régissant la dénonciation spontanée soient applicables. En effet, lorsqu'une soustraction de l'impôt sur les importations est commise, l'AFD – autorité compétente dans ce domaine – est souvent appelée à poursuivre simultanément les auteurs d'infractions à une voire à plusieurs autres lois administratives [LD, loi du 21 juin 1996 sur l'imposition des huiles minérales (Limpmin; RS 641.61), loi du 21 juin 1996 sur l'imposition des véhicules automobiles (Limpauto; RS 641.51), etc.]. La poursuite de ces infractions est toujours régie par le DPA. Or, pour des motifs liés à la sécurité du droit, il faut impérativement éviter que, dans un même cas, les conditions de la dénonciation spontanée ne soient pas identiques.

1.6 Données statistiques sur la soustraction d'impôt en Suisse

Il n'existe pas de données sur le volume effectif de la soustraction d'impôt et de la fraude fiscale en Suisse. Il y a cependant un lien entre la fréquence des infractions fiscales et la «morale fiscale». On peut en effet supposer que l'intérêt à commettre des infractions fiscales est bas si la confiance envers l'Etat (prestations étatiques, action efficiente et respectueuse du droit de l'administration) est élevée. Les expériences tirées de l'entrée en vigueur de la dénonciation spontanée le 1^{er} janvier 2010 prouvent cependant que la soustraction d'impôt n'est pas négligeable en Suisse non plus. Les indications suivantes se basent sur les données que les administrations

fiscales cantonales ont communiquées à l'AFC (n.d. signifie non disponible). Il n'existe pas assez de données significatives sur le montant total annuel des amendes prononcées par les administrations fiscales cantonales (AFcant); ces montants ne sont donc pas indiqués ici.

Impôts directs

	2009	2010	2011	2012
Procédures AFcant pour soustraction d'impôt , closes	5857	4032	4337	n.d.
- dont celles fondées sur une dénonciation spontanée (avec amende)	853	0	0	n.d.
Procédures AFcant suite à dénonciations spontanées (pas de poursuite pénale), closes	0	3320	4247	2411
Nouvelles enquêtes de l'AFC (DAPE)	11	24	6	11
Impôts et amendes ordonnés par les AFcant sur la base des enquêtes de la DAPE (en millions de fr.)	158,8	57,3	22	9,5

Impôts indirects

	2009	2010	2011	2012
Impôt anticipé inobservation d'obligations de procédure	n.d. ¹⁾	n.d. ¹⁾	n.d. ¹⁾	n.d. ¹⁾
Mise en péril de l'impôt anticipé (nouvelles procédures)	632	74	64	58
Impôt anticipé soustraction d'impôt / escroquerie (nouvelles procédures)	56	30	12	67
TVA procédures closes (mise en péril et inobservation d'obligations de procédure)	n.d. ¹⁾	n.d. ¹⁾	n.d. ¹⁾	n.d. ¹⁾
TVA procédures closes soustractions d'impôt (suspensions incluses)	n.d. ²⁾	n.d. ²⁾	n.d. ²⁾	n.d. ²⁾
TVA à l'importation, procédures closes, suspensions comprises (mise en péril et soustraction) ³⁾	7290	8407	11 249	10 703

¹⁾ Les procédures ensuite d'inobservations d'obligations de procédure ne sont pas enregistrées séparément, c'est pourquoi on ne dispose pas de données à leur sujet.

2) Jusqu'en 2012, les procédures pénales n'étaient pas enregistrées séparément.

3) Près des trois quarts des infractions contre l'impôt sur les importations sont des infractions minimales qui peuvent être liquidées en procédure simplifiée (amendes de 2000 francs au plus, art. 65, al. 1, DPA). La majeure partie d'entre elles portent sur l'absence de déclaration ou la déclaration erronée de marchandises en dehors de la franchise de 300 francs, qui est découverte lors des contrôles douaniers dans le trafic des voyageurs. Les cas graves de soustraction d'impôt et à titre professionnel ne sont généralement découverts qu'ultérieurement.

2 Nouvelle réglementation proposée

2.1 Buts de la révision

La présente révision du droit fiscal pénal a pour buts:

- de coordonner autant que possible entre elles les infractions aux divers impôts et, en particulier, de leur donner des caractéristiques équivalentes;
- d'uniformiser les dispositions de procédure régissant les procédures fiscales pénales;
- d'instaurer un équilibre entre les mesures d'enquête et les droits du prévenu;
- d'éviter les peines excessives lorsque plusieurs infractions sont commises;
- d'instituer des procédures et des infractions tenant compte des obligations internationales de la Suisse.

2.2 Conception

2.2.1 Impôts directs

Infractions

Les infractions sont conçues de la même manière pour tous les impôts. La soustraction d'impôt est prévue comme infraction de base. Elle est définie comme un acte ou une omission intentionnelle ou par négligence qui a pour effet que le contribuable ne paie pas l'impôt ou un impôt insuffisant. La sanction est l'amende et la soustraction d'impôt est donc considérée comme une contravention. L'amende à prononcer est plus ou moins élevée en fonction de la culpabilité.

Une soustraction d'impôt par négligence est passible d'une amende inférieure à celle d'une soustraction d'impôt intentionnelle.

Il n'y a plus de limite inférieure pour les amendes.

La fixation de la peine tient compte des dénonciations spontanées qui ne remplissent pas les conditions de l'exemption de peine.

L'infraction qualifiée, telle qu'elle est proposée dans le cadre du projet GAFI, est constituée par une soustraction d'impôt commise soit en usant de documents faux falsifiés ou dont le contenu est inexact, soit par un comportement astucieux. La sanction consiste en une peine privative de liberté de trois ans au plus ou en une peine pécuniaire.

La sanction est une peine privative de liberté de cinq ans au plus ou une peine pécuniaire s'il s'ajoute aux éléments constitutifs de cette infraction qualifiée un autre

élément constitutif, à savoir la non-déclaration d'éléments fiscaux d'au moins 600 000 francs. Pour ces deux infractions qualifiées, une amende est prononcée en plus, dont le montant est fixé en fonction de la peine infligée pour la soustraction d'impôt commise.

D'après les principes du droit pénal, les deux infractions qualifiées sont en concours idéal imparfait au sens de la spécialité avec la soustraction d'impôt: la condamnation ne se fonde que sur l'infraction qualifiée si les éléments constitutifs supplémentaires d'une infraction qualifiée s'ajoutent à ceux de la soustraction d'impôt.

Les infractions conçues comme des crimes ou des délits dans la LIFD et la LHID sont reprises du projet GAFI. Elles sont mentionnées ici pour mémoire. Le débat sur ces dispositions se déroulera dans le cadre du projet GAFI.

Dans certains cas, l'autorité fiscale peut par ailleurs renoncer à une poursuite pénale ou à une peine lorsque la culpabilité et les conséquences de l'acte sont peu importantes. Ce principe de l'opportunité est conforme à la partie générale du CP et correspond par conséquent au régime du droit pénal suisse.

Compétence

Pour les impôts directs, l'instruction et la poursuite de toutes les infractions fiscales incombe aux administrations fiscales cantonales, tant pour les infractions concernant les impôts cantonaux que pour les infractions concernant l'impôt fédéral direct. Elles sont compétentes indépendamment du soupçon initial et enquêtent par conséquent également en cas de délits qualifiés, ce qui se justifie en raison de leurs connaissances spéciales. Le DPA est conçu de telle manière qu'avec leur connaissance du dossier et des impôts, les autorités administratives puissent conduire l'ensemble de la procédure et la mener à son terme. La loi institue ainsi une procédure efficiente qui garantit la sécurité de droit des personnes concernées et permet en outre un contrôle judiciaire. Les droits des personnes concernées sont ainsi entièrement garantis.

Désormais, la Confédération peut effectuer l'enquête à la demande d'une administration fiscale cantonale en cas d'infractions concernant plusieurs cantons. L'AFC mène mène uniquement l'enquête jusqu'au procès-verbal final, alors que le jugement relève ensuite de la compétence des autorités fiscale cantonales. Au surplus, l'AFC peut se charger de la compétence de la poursuite et du jugement d'une infraction si, en dépit de sa demande, l'autorité fiscale cantonale compétente n'ouvre pas de procédure pénale.

Procédure

Désormais, toutes les procédures fiscales pénales seront menées selon les dispositions du DPA. C'est déjà le cas pour les impôts indirects et pour les mesures d'enquête spéciales de l'AFC. Par contre, pour les impôts directs, la procédure est régie actuellement par les règles de la procédure de taxation.

Cette mesure permet d'uniformiser la procédure et constitue une modification de fond pour les autorités fiscales cantonales dont le champ de compétence est grandement élargi. L'application du DPA leur offre en effet un plus grand nombre de possibilités pour examiner et instruire les infractions fiscales que ce n'est le cas

aujourd'hui. La divergence entre le fait que la procédure en matière de soustraction d'impôt soit bien une procédure pénale mais que les autorités fiscales ne disposent que des moyens de la procédure administrative non contentieuse est ainsi supprimée («principe de l'égalité des moyens»).

Le DPA est conçu pour l'application du droit par les autorités fédérales. En particulier, les instances de recours qu'il prévoit ne peuvent pas être compétentes pour juger les décisions des autorités cantonales dans le fédéralisme d'exécution des impôts directs. Des adaptations concernant les procédures de recours et les compétences cantonales sont donc nécessaires. En revanche, il n'est pas nécessaire de déclarer expressément inapplicables de nombreuses autres dispositions, notamment les infractions définies dans le DPA: en tant que lois spéciales, les lois fiscales priment en effet les dispositions du DPA, si bien que les réglementations divergentes des lois fiscales sont applicables directement et exclusivement. En fin de compte, l'adaptation du DPA peut donc se limiter à un petit nombre d'articles indispensables.

Le DPA ne prescrit pas de mener un acte de procédure particulier: si les preuves effectivement nécessaires au jugement sont disponibles et si l'état de fait est entièrement établi sur le fondement de ces preuves, un procès-verbal final peut être dressé immédiatement sans acte d'enquête (cf. art. 37, al. 3, DPA). Le DPA admet en outre qu'un mandat de répression soit décerné dans la cadre de la procédure simplifiée: si, par exemple, le contribuable reconnaît qu'il a omis de déclarer un élément de revenu par négligence, et si les pièces qu'il a fournies permettent entièrement d'établir l'état de fait, un mandat de répression peut être décerné sans qu'un procès-verbal final soit dressé préalablement (cf. art. 65, al. 1, DPA). Ainsi, les cas peu complexes peuvent être liquidés grâce à la procédure pénale simplifiée, sans que des mesures d'enquête coûteuses pèsent sur les personnes concernées.

Enfin, dans les cas de très peu de gravité, c'est-à-dire lorsque la culpabilité et les conséquences de l'acte sont minimales, l'autorité peut renoncer à la peine ou même à ouvrir une procédure pénale conformément aux principes de la partie générale du CP.

Avec ces modifications, les dispositions de procédure applicables aux procédures pénales concernant les impôts directs ne seront désormais plus les mêmes que celles qui s'appliquent au rappel d'impôt. Alors que les premières sont régies de manière cohérente par les principes de la procédure pénale, les secondes demeurent régies par les principes du droit administratif. Cette différence a pour conséquence que le jugement des recours relève de la compétence des tribunaux pénaux, d'une part, et des autorités judiciaires administratives, d'autre part. Actuellement, les autorités judiciaires administratives jugent aussi bien les recours relatifs au rappel d'impôt que ceux relatifs aux soustractions d'impôt.

L'ouverture d'une procédure pénale est subordonnée à l'existence de motifs raisonnables de soupçonner une infraction fiscale. Des motifs raisonnables laissent présumer qu'une infraction fiscale a été commise si de sérieuses raisons objectives existent de soupçonner une telle infraction et si, sur le fondement des indices réels, la culpabilité de l'auteur présumé est suffisamment vraisemblable pour fonder la

poursuite de ce dernier. Cette conception permet de protéger les contribuables contre l'ouverture de poursuites pénales injustifiées ou inopportunes. La désignation claire des éléments constitutifs de l'infraction sert également cet objectif: le soupçon qu'une infraction définie a été commise doit en tenir compte. Il n'est cependant pas possible de donner une définition systématique des critères d'évaluation du caractère raisonnable des motifs de soupçonner une infraction fiscale.

Moyens d'enquête

Pour instruire les infractions fiscales, les autorités fiscales cantonales disposeront désormais des moyens d'enquête suivants qui ne constituent pas des mesures de contrainte:

- audition du prévenu, de témoins ou de personnes appelées à donner des renseignements (art. 39 à 41 DPA);
- demandes de renseignements écrits à des tiers (art. 40 DPA; en ce qui concerne les banques, voir chapitre «demande de renseignements à des banques» ci-après).

L'application des dispositions du DPA garantit que ces moyens d'enquête ne puissent pas être engagés sans raison valable: d'une part, il doit exister un soupçon d'infraction suffisamment fondé et une procédure pénale doit avoir été ouverte. D'autre part, les procédures pénales fiscales sont confiées à des fonctionnaires formés spécialement à cet effet (art. 20, al. 1, DPA. Cela signifie que les personnes responsables de la taxation ne sont habilitées à engager et à mener des procédures pénales que si elles ont suivi une formation complémentaire spécialisée.

En vertu du droit pénal administratif, il est possible de déposer une plainte ou un recours contre les mesures découlant d'une procédure pénale qui aurait été engagée à défaut d'un soupçon fondé. Si la mesure d'enquête se révèle injustifiée (par ex. parce que l'enquête a été engagée à défaut d'un soupçon fondé), les résultats de l'enquête (documents, renseignements) doivent être retirés du dossier pénal. Ils n'ont alors aucune valeur juridique et sont irrecevables dans le cadre de la procédure de taxation.

Cette solution permet de garantir que les mesures d'enquête ne puissent être appliquées que lorsqu'on est en présence de soupçons fondés.

En outre, les autorités fiscales cantonales disposeront désormais des mesures de contrainte suivantes (art. 45 à 51 DPA):

- séquestre;
- perquisition domiciliaire et fouille de personnes;
- arrestation provisoire.

Les mesures de contrainte constituent des atteintes graves à la propriété et à la liberté individuelle. C'est pourquoi il faut accorder une importance particulière au principe de la proportionnalité, non seulement pour ce qui est de la justification des mesures du point de vue de la gravité de l'infraction présumée, mais aussi pour ce qui est de la manière dont elles sont opérées (cf. art. 45, al. 1, DPA). En vertu du principe de la proportionnalité, la mesure engagée doit être nécessaire, appropriée et raisonnable. Il n'est toutefois pas possible de définir des critères permettant, dans un cas concret, de juger si le principe de la proportionnalité est respecté ou non. Ce

principe ne peut être évalué qu'en fonction du contexte dans lequel un état de fait s'est produit. A titre d'exemple, on mentionnera que le principe de la proportionnalité serait violé si l'on perquisitionnait au domicile d'un contribuable qui a avoué ne pas avoir déclaré un revenu secondaire faible et qui met tous les documents concernés à la disposition du fisc. C'est la raison pour laquelle l'exécution de mesures de contrainte ne doit être confiée qu'à des employés spécialement formés des administrations concernées (cf. art. 20, al. 1, DPA). Cela signifie que les administrations fiscales cantonales devront dispenser la formation nécessaire à leurs spécialistes. Il appartient aux cantons d'organiser cette procédure qu'ils peuvent par exemple confier à une unité spécialisée de leur administration fiscale.

Le séquestre doit être opéré directement par ces employés spécialisés. Des recours sont ouverts contre la décision de séquestre: ils doivent être traités par l'administration et transmis au tribunal si la mesure n'est pas corrigée.

La perquisition également ne peut être confiée qu'à des employés spécialement formés, ce qui peut être contrôlé parce qu'ils doivent justifier de leur qualité (art. 49, al. 1, DPA). L'employé compétent pour enquêter ne peut opérer une perquisition de son propre chef, car un mandat de perquisition écrit de la directrice ou du directeur de l'administration fiscale est nécessaire (cf. art. 48 Abs. 3 DPA). L'employé enquêteur ne peut émettre un mandat de perquisition qu'exceptionnellement s'il y a péril en la demeure. En faisant opposition, la personne concernée peut empêcher la perquisition de documents, ce qui conduit à la pose des scellés sur les documents concernés. L'admissibilité de la perquisition de ces documents est alors vérifiée par une instance judiciaire.

L'arrestation provisoire est une mesure extrêmement radicale. Elle est possible actuellement dans les procédures pénales concernant les impôts indirects, puisque le DPA s'y applique. Une arrestation provisoire n'est ordonnée qu'extrêmement rarement en raison du principe de la proportionnalité. Elle s'applique pour l'essentiel dans le domaine de l'impôt sur les importations de la TVA. Exceptionnellement, cette mesure peut cependant être indiquée également pour les impôts directs afin d'éviter des actes de collusion dans une enquête complexe. La procédure est réglée en détail à l'art. 51 DPA: en l'occurrence, la personne concernée doit être interrogée immédiatement. Elle doit être relâchée ensuite immédiatement s'il n'y a apparemment plus de cause d'arrestation. En revanche, elle doit être amenée immédiatement devant l'autorité judiciaire compétente pour décerner les mandats d'arrêt si la cause d'arrestation est confirmée sur la base de l'interrogatoire. L'autorité judiciaire examine s'il existe une cause d'arrestation et ordonne la libération ou l'arrestation (art. 51 s. DPA).

L'employé de l'administration fiscale ne peut en aucun cas ordonner l'arrestation; cette décision relève exclusivement de l'autorité judiciaire.

Ces règles du DPA garantissent que toute mesure de contrainte peut être vérifiée judiciairement. Cette vérification judiciaire porte non seulement sur la question de savoir si l'on est en présence d'un soupçon suffisamment fondé, mais aussi sur la proportionnalité des mesures de contrainte engagées. Sur opposition, la perquisition

visant des papiers peut en outre être contrôlée judiciairement avant son exécution. Les moyens de preuve saisis illicitement sont irrecevables et doivent être retirés du dossier pénal. Ces documents sont également irrecevables dans le cadre de la procédure de taxation.

Demande de renseignements à des banques

En vertu de la législation actuelle sur les impôts directs, les contribuables ont déjà l'obligation de soumettre au fisc toutes les informations nécessaires à une taxation correcte et complète. Fait notamment partie de ces informations la déclaration de tous les titres et de toutes les créances, y compris des créances envers des banques (cf. art. 125 s. LIFD). Aujourd'hui déjà, la sphère privée des contribuables dans le domaine financier n'est donc pas absolue. Malgré ces obligations complètes de produire des documents, certaines personnes estiment que la protection de la sphère privée dans le domaine financier vient contrecarrer l'honnêteté fiscale. Afin de répondre aux craintes selon lesquelles une procédure pénale pourrait être engagée sans raison valable dans l'intention de récolter des informations en vue de la taxation (au sujet de la protection juridique, voir chapitres «Procédure» et «Moyens d'enquête» ci-devant), on a prévu une barrière supplémentaire en ce qui concerne la demande de renseignements à des banques, barrière qui n'existe pas dans le cadre de la demande de renseignements à des tiers autres que des banques. En effet, les renseignements bancaires ne peuvent être exigés que si la directrice ou le directeur de l'administration fiscale du canton concerné en donne l'autorisation.

Infractions fiscales commises dans la gestion d'une personne morale ou qui ont des conséquences pour une personne morale

Les infractions fiscales ne sont pas des infractions à caractère administratif, mais des infractions judiciaires. C'est pourquoi les principes généraux de droit pénal doivent s'appliquer aussi à la poursuite et au jugement des infractions commises dans la gestion d'une personne morale ou qui ont des conséquences pour une personne morale. Si une infraction peut être imputée à une personne physique, cette personne doit donc être poursuivie et punie. Ce principe général du droit pénal ne s'appliquait jusqu'à présent qu'à la poursuite des délits fiscaux. Il s'appliquera désormais aussi aux délits spéciaux, c'est-à-dire à la poursuite des inobservances d'obligations de procédure, des soustractions d'impôt et de l'escroquerie fiscale (au sens de la disposition révisée du GAFI). La punissabilité des personnes morales est par conséquent supprimée. Il faut donc identifier la personne physique qui a commis l'infraction. C'est à elle qu'est imputée la qualité particulière de la personne morale, c'est-à-dire l'obligation fiscale et l'obligation de collaborer (cf. art. 6, al. 1, DPA et art. 29 CP). Cette modification met également fin au parallélisme actuel de la responsabilité pénale de la personne morale à qui les actes de ses organes sont imputés, d'une part, et la punissabilité des actes de ces organes, d'autre part.

Pour ce qui est des crimes et des délits fiscaux, il ne demeure qu'une responsabilité subsidiaire au sens de l'art. 102 CP pour les personnes morales. Dans la mesure où il s'agit de contraventions fiscales, la responsabilité dérogatoire selon l'art. 7 DPA s'applique si les conditions de cet article sont remplies.

Application de la partie générale du CP

Les procédures consécutives à des infractions fiscales présumées sont des procédures pénales. C'est pourquoi les dispositions de la partie générale du CP s'appliquent en principe aussi à ces procédures.

Obligations d'aviser

La nouvelle réglementation des obligations d'aviser poursuit deux objectifs: d'une part, assurer que l'autorité compétente puisse examiner l'introduction d'une procédure pénale en cas d'infraction présumée à la législation fiscale. L'échange des informations pertinentes pour lutter contre les infractions (fiscales) est en effet important pour un examen équitable et cohérent des présomptions. D'autre part, les obligations d'aviser mutuelles entre les autorités compétentes doivent aussi permettre avec certitude d'éviter les peines excessives, ce qui n'est pas possible sans avoir connaissance d'autres procédures pénales. Il faut tenir compte du fait que les obligations d'aviser réservent le secret fiscal; le secret fiscal demeure sans changement sous réserve des exceptions légales actuelles citées au ch. 1.4 («Obligations de dénoncer ou d'annoncer»). Enfin, il faut mentionner qu'au niveau international, des efforts sont entrepris pour promouvoir la collaboration d'autres autorités avec les autorités fiscales au plan national (cf. commentaires de l'art. 112 LIFD de l'avant-projet de révision générale du droit pénal fiscal). En l'occurrence, il est tenu compte des restrictions légales relatives au Bureau suisse de communication en matière de blanchiment d'argent.

2.2.2 Impôts indirects

Infractions

La LIA et la LT contiennent des dispositions légales spéciales concernant l'inobservation d'obligations de procédure et la soustraction d'impôt. Ces dispositions sont déjà rédigées de manière à correspondre aux processus et aux obligations de ces deux lois. Au demeurant, elles renvoient déjà au DPA pour ce qui est de la procédure. Pour ces deux impôts, l'harmonisation recherchée est donc déjà réalisée pour l'essentiel.

Les dispositions pénales de la LTVA sont reprises. L'occasion de la présente révision a également été saisie pour clarifier certaines dispositions pénales matérielles. Pour les infractions qualifiées (escroquerie en matière de prestations et de contributions), toutes les dispositions applicables aux impôts directs se trouvent dans le DPA. Ces dispositions sont révisées dans le projet GAFI.

Compétence

La Confédération (AFC et AFD) demeure compétente pour poursuivre et juger les auteurs d'infractions en matière d'impôts indirects (LTVA, LIA et LT).

Procédure et moyens d'enquête

La procédure demeure régie par le DPA.

Les modifications apportées à la LTVA ainsi qu'au DPA visent principalement à uniformiser le droit pénal en matière de fiscalité indirecte. Il s'agit en particulier

d'harmoniser les dispositions pénales de la LTVA avec celles de la LD et de l'ensemble des autres lois fiscales qui relèvent de la compétence de l'AFD, car de nombreuses enquêtes menées par l'AFD ne portent pas uniquement sur une infraction à la LTVA, mais aussi à d'autres lois fiscales de la Confédération, notamment à la LD. Il est donc impératif que les dispositions pénales de ces différentes lois soient uniformisées dans la plus grande mesure possible. En outre, les garanties de procédure consacrées à l'art. 104 LTVA ont été revues, de sorte qu'elles soient conformes à la CEDH, sans pour autant empêcher le bon déroulement des contrôles au sens de l'art. 78 LTVA et des procédures pénales.

Infractions fiscales commises dans la gestion d'une personne morale ou qui ont des conséquences pour une personne morale

Le principe de l'auteur qui s'applique déjà en matière d'impôts indirects est maintenu. La personne morale n'est pas un sujet du droit pénal.

Application de la partie générale du CP

Les dispositions générales du CP sont déjà applicables dans le champ d'application du DPA, dans la mesure où le DPA n'en dispose pas autrement.

Obligations d'aviser

En matière de TVA, les obligations mutuelles d'annoncer et de dénoncer des autorités sont aménagées comme celles concernant les impôts directs.

L'obligation de dénoncer actuelle énoncée à l'art. 19, al. 1, DPA est élargie en ce sens qu'une obligation d'aviser étendue est stipulée comme pour les impôts directs. En l'occurrence, il est tenu compte des restrictions légales relatives au Bureau suisse de communication en matière de blanchiment d'argent.

2.2.3 Adaptations des délais de prescription et des sanctions au CP

Un nouveau régime de la prescription est entré en vigueur le 1^{er} octobre 2002 et un nouveau système de sanctions le 1^{er} janvier 2006. Les dispositions concernées du droit pénal accessoire n'ont pas été adaptées immédiatement dans le cadre de la révision. Cette adaptation a été remplacée par une norme de conversion introduite dans le code pénal (cf. art. 333, al. 2 à 6, CP). L'ancien régime de la prescription et des sanctions est donc encore décrit dans la LIFD et la LHID. Les délais de prescription et les sanctions applicables ne se déduisent cependant que de la norme de conversion.

Pour mettre fin à cette situation insatisfaisante, le Conseil fédéral adopté un message⁸, le 2 mars 2012, afin d'adapter les délais de prescription et les sanctions à la partie générale du code pénal. La présente révision tient compte des modifications proposées dans ce message.

⁸ FF 2012 2869

3 **Commentaire des dispositions**

Sur le plan de la technique législative, il existe deux moyens de régler les dispositions pénales en matière fiscale: soit en continuant à les intégrer aux lois fiscales (LIFD, LHID, LTVA, LIA, etc.), soit en édictant une loi fédérale autonome sur le droit pénal fiscal qui ne se limite pas aux seules dispositions matérielles (relatives aux faits) mais porte également sur les modalités procédurales. Les avantages d'une loi séparée sur le droit fiscal pénal sont manifestes: réunir en une loi *ad hoc* les dispositions de droit pénal fiscal actuellement disséminées dans plusieurs textes permet d'obtenir une réglementation cohérente, d'améliorer la transparence et de simplifier la compréhension pour les personnes concernées. Une solution de rechange serait de régler la seule procédure dans une ordonnance de procédure séparée ayant pour objet la poursuite des infractions concernant la TVA, l'impôt anticipé, les droits de timbre et les impôts directs.

Le Conseil fédéral s'est néanmoins prononcé en faveur du *statu quo* en décidant d'insérer la réglementation dans les diverses lois fiscales, au motif principal que l'exécution d'une loi supplémentaire comportant ses propres dispositions procédurales compliquerait à l'extrême les choses, notamment pour l'Administration fédérale des douanes.

3.1 **Loi fédérale sur le droit pénal administratif**

Art. 10

L'art. 10 DPA règle la substitution des amendes de droit pénal administratif qui ne peuvent être recouvrées. Cette disposition n'a pas été adaptée aux dispositions pénales de la partie générale du CP. La présente révision est l'occasion d'abroger cette disposition de droit spécial de sorte que la substitution des amendes de droit pénal administratif sera dorénavant régie par les art. 35 et 36, al. 2 à 5, CP en relation avec l'art. 106, al. 5, CP.

Comme dans le droit en vigueur, la substitution de l'amende pour inobservation de prescription d'ordre est exclue (cf. l'art. 10, al. 1, 2^e phrase, DPA).

Art. 11

En vertu du droit en vigueur, les contraventions poursuivies et sanctionnées au titre de la DPA se prescrivent par quatre ans (art. 11, al. 1, DPA en relation avec l'art. 333, al. 6, let. b, CP). Dans le droit pénal ordinaire, la contravention se prescrit par trois ans. Cette règle doit aussi s'appliquer aux cas visés par l'art. 11, al. 1, DPA.

Lorsque la contravention concerne des lois fiscales ou des actes régissant des redevances, le délai de prescription est de dix ans selon la loi (art. 11, al. 2, DPA en relation avec l'art. 333, al. 6, let. b, CP). Dans ces cas, le délai est plus long que pour les infractions aux mêmes lois: la prescription est en effet de sept ans dans le second cas (art. 97, al. 1, let. c, CP en relation avec l'art. 2 DPA ou l'art. 333, al. 1, CP). Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, le délai de prescription

pour une contravention est ramené à la durée prévue pour l'infraction⁹. Il convient de reprendre à l'al. 2 le délai de prescription de sept ans appliqué dans la pratique et de biffer simultanément la possibilité d'interrompre la prescription. Le nouveau droit de la prescription n'autorise en principe plus d'interruption: la suppression de cette possibilité est compensée par les délais de prescription plus longs (cf. l'art. 333, al. 6, let. c, CP).

La loi fédérale du 3 octobre 2008 sur la mise en œuvre des recommandations révisées du Groupe d'action financière¹⁰ a introduit à l'art. 14, al. 4, DPA un nouvel état de faits, à savoir la contrebande organisée («escroquerie fiscale qualifiée»), considérée comme un crime. Le projet GAFI généralise aux impôts indirects cet état de faits constitutif de crime. L'actuel art. 11, al. 3, DPA doit tenir compte du fait que des infractions aux lois administratives de la Confédération ne sont plus poursuivies uniquement à titre de contraventions ou de délits, mais encore – en fonction des circonstances – à titre de crimes. La limitation de l'al. 3 doit donc être adaptée de manière à couvrir l'ensemble des infractions fiscales.

Art. 13, al. 2

Cette disposition vise le cas spécifique de la dénonciation spontanée d'une personne morale, d'une société en nom collectif ou en commandite ou d'une entreprise individuelle. Il s'agit d'éviter une sanction pénale à l'organe ou au représentant duquel émane la dénonciation. Cette modification permet donc d'harmoniser les conditions régissant la dénonciation spontanée des personnes morales, etc. en matière de fiscalité indirecte.

Art. 14

Al. 1: La peine prévue à l'art. 14, al. 1, AP DPA/ARS a été adaptée à la partie générale du CP.

Al. 2: Actuellement, la peine privative de liberté maximale prévue pour:

- *les infractions qualifiées selon la LD, LTab et LIB se monte à 1 an;*
- *la soustraction qualifiée selon la LTVA se monte à 2 ans, et*
- *les infractions qualifiées selon la Limpauto, Limpmin et Lalc se monte à 3 ans.*

Il y a donc lieu de porter à 3 ans la peine privative de liberté qu'encourt l'auteur d'une escroquerie en matière de contributions. En effet, celle-ci nécessite tout de même que l'administration ait été trompée astucieusement. En outre, la peine prévue a été adaptée à la partie générale CP.

⁹ Cf. ATF 134 IV 328, cons. 2.1

¹⁰ RO 2009 361

Al. 3: En ce qui concerne l'alinéa 3, celui-ci est repris du projet de loi sur la mise en œuvre des recommandations révisées du GAFI (art. 14, al. 4, AP DPA/GAFI).

Al. 4: Actuellement, si les conditions de l'art. 42 CP sont réunies, celui qui commet pour la première fois une escroquerie en matière de contributions – donc un délit – écoperait d'une peine privative de liberté ou/et d'une peine pécuniaire avec sursis. Ce dernier s'en sort donc à meilleur compte que celui qui commet une simple contravention, ce dernier devant s'acquitter d'une amende. L'art. 14 al. 4 AP DPA/ARS remédie à cela. Pour éviter que la forme qualifiée de la soustraction d'impôt ne soit sanctionnée «que» par une peine pécuniaire d'un montant limité, généralement assortie du sursis, l'al. 4 prévoit pour les infractions au sens des al. 1 à 3 une amende dont le montant correspondra à celui d'une amende infligée pour une infraction fiscale dépourvue de caractère astucieux. Cette amende, dont le montant est par ailleurs fortement limité, ne relève pas d'une combinaison de peines au sens de l'art. 42 CP. La réglementation proposée veut éviter une bagatellisation de la délinquance fiscale grave. Elle permet également d'empêcher que la personne coupable d'une soustraction d'impôt qualifiée ne soit moins sévèrement sanctionnée que celle agissant sans intention de tromper astucieusement les autorités fiscales et commet ainsi une infraction plus légère (contravention).

Art. 15

L'art. 15 AP DPA/ARS reprend l'actuel art. 15 DPA, en le reformulant de manière à tenir compte de la nouvelle réglementation pénale du CP, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007.

Art. 16

L'art. 16 AP DPA/ARS reformule également l'art. 16 DPA en vigueur, mais simultanément, son champ d'application est élargi en ce sens que seront punissables non seulement les personnes tenues de conserver les titres, mais encore toute personne qui aura supprimé des titres qui devaient être conservés.

Art. 17

Les *al. 1 à 4* reformulent l'art. 17 en vigueur. La nouvelle formulation tient notamment compte de la nouvelle réglementation pénale du CP, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007.

Al. 5: la doctrine n'est pas unanime quant à la punissabilité de l'entrave à l'action pénale en tant qu'inobservation d'une prescription d'ordre¹¹. En considérant les particularités de la procédure de taxation et de contrôle en matière fiscale, il ne se justifie pas de qualifier l'entrave à l'action pénale d'inobservation de prescription d'ordre alors qu'elle est par ailleurs punissable. Pour cette raison, on exclut expressément une sanction de l'entrave à l'action pénale au titre d'inobservation d'une prescription d'ordre.

Art. 38

L'ouverture d'une procédure pénale doit être consignée dans le dossier officiel (art. 38, al. 1). L'obligation d'informer le prévenu, prévue à ce jour exclusivement à l'art. 104, al. 4, LTVA est reprise à l'art. 38, al. 1^{bis} (cf. le commentaire de l'art. 104 AP LTVA). La communication doit également nommer les prévenus. Néanmoins, une enquête peut aussi être ouverte contre inconnu: dans ce cas, au lieu de citer le nom du prévenu, on consignera l'ouverture d'une procédure contre inconnu.

Art. 39

Cette disposition concrétise les principes généraux de procédure pénale consacrés par la Constitution ainsi que par la jurisprudence relative à l'art. 6 CEDH et permet de s'aligner sur l'art. 158 CPP (cf. également le commentaire de l'art. 104 AP LTVA).

Art. 46

L'application de la DPA aux infractions aux lois fiscales ouvre la voie au séquestre de moyens de preuve ou en vue de confiscation, de même qu'au séquestre de cadeaux et d'autres libéralités échéant à l'Etat (al. 1 et 2). La disposition de l'al. 3 prévoit dorénavant, à l'instar de l'art. 263, al. 1, let. b, CPP, le séquestre de valeurs patrimoniales dans le but de garantir le paiement des frais de procédure, des peines pécuniaires, des amendes et des indemnités.

Art. 61, al. 3, 2^e phrase

Le droit en vigueur accorde au prévenu un délai de dix jours pour exprimer son avis sur le procès-verbal final. Dans la pratique, ce délai est souvent trop court, raison

¹¹ Andreas Eicker/Friedrich Frank/Jonas Achermann, *Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht*, Berne, 2012, p. 135 ; d'autres auteurs ne répondent pas à la question de savoir si l'entrave à l'action pénale est punissable en tant qu'inobservation d'une prescription d'ordre : cf. Kurt Hauri, *Verwaltungsstrafrecht*, Berne, 1998, p. 58 ; un autre avis est défendu par Niccolò Raselli (*Ordnungsbussen wegen Verletzung steuerlicher Verfahrensvorschriften. Fragen und Thesen*, in : StR 46/1991, p. 449) lorsqu'il dit que les amendes d'ordre ne sont pas des sanctions, mais des contraintes administratives. L'entrave pénale n'est ainsi pas possible, car elle impliquerait que l'on doive soustraire quelqu'un à la poursuite *pénale* ou à l'exécution d'une sanction *pénale*. Il convient toutefois de rejeter cette interprétation car on doit qualifier les sanctions fiscales de peines réelles au sens de la CEDH. Cf. à ce propos l'arrêt du Tribunal cantonal d'Uri du 22.1.2010, OG V 08 53, p. 171, cons. 6c).

pour laquelle il est prolongé à 30 jours. Le délai peut être prolongé s'il existe des motifs valables et si la demande en est faite avant l'expiration du délai. On peut parler de motifs valables lorsque, par exemple, la procédure concerne des faits complexes et que, par conséquent, la documentation est volumineuse.

Art. 72, al. 1

Le droit en vigueur accorde au prévenu un délai de dix jours pour formuler une demande de jugement. Ce délai sera dorénavant de 30 jours. Ainsi, le même délai vaudra pour l'avis sur le procès-verbal final, le recours contre le prononcé pénal et la demande de jugement.

Art. 91, al. 1

Cet art. renvoie vers l'art. 10 DPA, qui a été modifié. Il est donc nécessaire d'adapter les renvois concernant la conversion en peine privative de liberté. En même temps, les notions d'«arrestation» et d'«incarcération» sont adaptées au code pénal et remplacées par la notion de «peine privative de liberté».

3.2 Loi sur l'entraide pénale internationale

Le projet GAFI prévoit une adaptation de l'EIMP dans l'intention de répondre aux exigences du GAFI en matière d'entraide pénale internationale. Concrètement, le champ d'application de l'art. 3, al. 3, let. b devrait être étendu aux nouvelles infractions introduites par le projet GAFI¹². Quant au fond, cette réglementation doit être reprise mais adaptée à la nouvelle numérotation des articles (escroquerie fiscale qualifiée au sens des art. 177, al. 2, AP LIFD/ARS et 55c, al. 2, AP LHID/ARS).

3.3 Loi fédérale sur les droits de timbre

Indication générale et art. 31

Dans l'ensemble de la LT, l'expression «Administration fédérale des contributions» est remplacée par «AFC». L'abréviation est introduite à l'art. 31 AP LT.

Art. 32

Cf. le commentaire de l'art. 36 AP LIA.

3.4 Loi fédérale sur la TVA

Art. 42, al. 4, 5 et 6, et art. 56, al. 4

¹² Mise en œuvre des recommandations du Groupe d'action financière révisées en 2012, Rapport explicatif destiné à la consultation, ch. 1.2.4.3 et 2.4.4.

En raison de l'applicabilité de l'art. 12, al. 4, DPA, l'al. 4 de l'art. 42 doit être abrogé dans sa teneur actuelle. L'al. 5 en vigueur devient ainsi l'al. 4 et il est adapté par la suppression des termes «et la suspension». De plus, l'actuel al. 6 devient l'al. 5.

L'al. 4 de l'art. 56 doit être adapté pour la même raison.

Les modifications des art. 42 et 56 LTVA permettent, conjointement avec la modification de l'art. 101, al. 1, LTVA, d'éviter qu'une personne coupable de soustraction d'impôt ne soit poursuivie et sanctionnée lors même que la prétention fiscale serait prescrite (cf. le commentaire de l'art. 101 AP LTVA).

Art. 75

Cf. les commentaires des art. 112 AP DPA/ARS et 36 AP LIA.

Art. 96, al. 1 et 4 à 6

Les particularités de la TVA, le principe de la légalité et de la sécurité du droit justifient une énumération détaillée, dans la LTVA, des éléments constitutifs de la soustraction d'impôt, par analogie avec les lois sur les impôts directs. Il en va de même de l'impôt anticipé et des droits de timbre: là encore, la soustraction fiscale est décrite de manière plus détaillée en raison des diverses obligations liées à l'autotaxation. On déroge ainsi, à juste titre, à l'objectif d'une formulation uniforme des faits constitutifs de l'infraction.

Al. 1, let. a

L'auteur qui travestit la nature de son chiffre d'affaires en faisant passer des recettes imposables comme exclues du champ de l'impôt réduit la dette fiscale au détriment de l'Etat en ne déclarant pas toutes ses recettes (art. 96, al. 1 let. a, LTVA première partie de phrase). Lors de la dernière révision de la LTVA, le législateur a souhaité décrire précisément les états de faits incriminés. Afin de respecter ce souhait, il convient donc de préciser les éléments constitutifs en ce sens que quiconque gonfle les recettes provenant d'opérations exclues est puni d'une amende.

Al. 1, let. b et c

Ces dispositions correspondent aux let. b et c en vigueur et n'ont subi que des modifications rédactionnelles.

Al. 1, let. d

Conformément à l'art. 27 LTVA, celui qui fait figurer l'impôt dans une facture sans en avoir le droit ou mentionne un taux ou un montant d'impôt trop élevé est redevable de cet impôt, sauf s'il remplit certaines conditions. L'ajout de cet état de fait aux actes punissables repris à l'art. 96 al. 1 permet de clarifier la punissabilité de la personne qui facture la TVA à ses clients sans en informer l'AFC.

Al. 4, let. a

La LTVA est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Les dispositions pénales de cette loi ont été profondément remaniées par rapport à l'ancienne loi (aLTVA; RO 2000

1300); l'art. 98 LTVA ne fait pas exception à cette constatation. Cette disposition, où il est question de violation d'obligations de procédure est censée correspondre à l'art. 86 aLTVA, intitulé mise en péril de l'impôt. Outre la terminologie, il s'avère que la peine prévue pour cette infraction a également subi une petite «révolution». En effet, alors que l'art. 86 al. 1 aLTVA prévoyait une amende de 30 000 francs dans les cas graves ou en cas de récidive et le second alinéa une amende pouvant atteindre la valeur de l'impôt mis en péril ou de l'avantage illicite recherché, l'art. 98 de la nouvelle loi ne dit mot sur le montant de l'amende encourue. Il faut donc faire appel à l'art. 106 al. 1 CP – applicable en vertu du renvoi de l'art. 2 DPA – selon lequel, sauf disposition contraire de la loi, le montant maximal de l'amende est de 0 10 000 francs. De fait, ce plafond d'amende crée une situation peu satisfaisante du point de vue de l'égalité de traitement et du sentiment de justice.

En effet, en matière douanière, la distinction entre une mise en péril et une soustraction (de l'impôt sur les importations) dépend principalement de l'endroit où l'infraction est constatée: si celle-ci est découverte à un bureau de douane, au cours d'une vérification, la créance fiscale n'est «que» mise en péril (infraction de mise en danger concrète), tandis que si elle est découverte à l'intérieur du pays par une patrouille volante – ne serait-ce que cinq mètres après les installations douanières – la créance fiscale est considérée soustraite. Cela étant, on constate que l'infraction de mise en danger concrète qui existait sous l'ancienne LTVA – précisément à l'art. 86 aLTVA – n'a, en fait, pas été reprise dans la nouvelle LTVA, plus particulièrement à l'art. 98 LTVA, où il n'est question que d'infractions de mise en danger abstraite. En raison de cette lacune, l'amende encourue pour non-déclaration, respectivement déclaration inexacte de marchandises varie entre 10 000 francs et 800 000 francs (voir au-delà si l'avantage obtenu est supérieur à 800 000 francs; voir art. 97 al. 1 LTVA dans sa version actuelle) selon l'endroit où l'auteur se fait contrôler.

A noter qu'une telle différence de traitement ne peut trouver de justification dans le fait que l'auteur de l'infraction encourt plus le risque de se faire contrôler en passant par un bureau de douane. En effet, des impératifs tels que le manque de personnel et la nécessité de garantir la fluidité du trafic transfrontière font que les contrôles s'y font de plus en plus rares.

La modification proposée permettrait donc une uniformisation – tant de la description des actes punissables, que de la peine – en matière de «mise en péril» de redevances (LD, loi fédérale du 21 mars 1969 sur l'imposition du tabac [LTab; RS 641.31], loi fédérale du 6 octobre 2006 sur l'imposition de la bière [LIB; RS 641.411], Limpauto, Limpmin, loi du 23 décembre 2011 sur le CO₂ RS 641.71], loi du 19 décembre 1997 relative à une redevance sur le trafic des poids lourds [LRPL; RS 641.81]; dans la loi fédérale du 21 juin 1932 sur l'alcool [RS 680], on parle de «charges fiscales [...] compromises»).

Al. 4, let. b

Le législateur a voulu préciser que si l'assujetti doit participer à la procédure administrative, il n'est par contre pas contraint de communiquer spontanément toute

information susceptible d'intéresser l'administration. Celle-ci doit l'inviter à communiquer ces informations. Cette intention se trouve dans la version allemande, mais elle n'a par erreur pas été reprise dans le texte français.

Al. 5

Cette modification permet de s'aligner, quant à la forme, sur les autres «Abgabengesetze» qui énumèrent les circonstances aggravantes dans une disposition séparée (cf. les art. 118 et 124 LD). Pour ce qui est de la correction de décompte (actuel art. 96, al. 6, LTVA), il est renvoyé au commentaire relatif à l'art. 102 AP LTVA. L'actuel al. 6 de l'art. 96 LTVA est matériellement abrogé.

Al. 6

Cette disposition correspond à l'actuel al. 5.

Art. 97

La première phrase de l'al. 1 de l'actuel art. 97 LTVA se révèle superflue, étant donné que, selon l'art. 2 DPA, les dispositions générales du CP sont applicables aux actes réprimés par la législation administrative fédérale, à moins que la DPA ou une loi administrative spéciale n'en dispose autrement.

Si la LTVA entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 délimite clairement et de manière détaillée les différents éléments constitutifs de l'infraction, c'est notamment pour rendre les conséquences pénales mieux prévisibles et donc augmenter la sécurité de droit. Il est donc contradictoire de continuer à fixer la quotité de l'amende sur la base du résultat, c'est-à-dire en fonction du montant d'impôt soustrait, même lorsque l'avantage obtenu est supérieur au montant maximal de la peine encourue.

L'énumération des «circonstances aggravantes» reste inchangée.

Art. 99

Il est particulièrement difficile, voir impossible pour l'autorité de poursuite pénale de prouver que le receleur savait ou aurait dû savoir que l'impôt à l'importation qui frappe les marchandises qu'il acquiert, etc. a été soustrait *intentionnellement*. Il doit suffire que l'auteur «savait ou devait présumer que l'impôt a été soustrait». Cette modification permet à la LTVA de s'aligner sur l'art. 121 LD.

Bien que l'art. 99 LTVA (dans sa version actuelle) ne fasse état d'aucune circonstance aggravante propre au recel, le receleur encourt une peine privative de liberté – et voit donc l'infraction dont il a été l'auteur qualifiée de délit – si des circonstances aggravantes peuvent être reprochées à l'auteur de l'infraction préalable. L'art. 160, ch. 1, 2^e par., CP et l'art. 121 LD, dans sa version en langue allemande, prévoient que le receleur encourt «la peine prévue pour l'infraction préalable» («Nach der Strafandrohung für die Vortat wird bestraft» et non «la peine applicable à l'auteur de l'infraction préalable»).

Les principes du droit pénal veulent que le prévenu soit puni pour ses propres actes et non pour ceux d'un tiers. Par conséquent, il paraît arbitraire de retenir à charge du receleur les circonstances aggravantes reprochées à l'auteur de l'infraction préalable.

Il est ainsi arbitraire de qualifier de délit, le fait d'acquérir une fois de la marchandise auprès d'un contrebandier sans savoir que ce dernier agit par métier, alors que se procurer de la marchandise régulièrement auprès de différents contrebandiers «non professionnels» n'est qualifié que de contravention. En effet, bien que l'autorité puisse tenir compte de ces circonstances au moment de fixer la peine, lorsqu'il s'agit d'un délit, il s'ensuit «automatiquement» une inscription au casier judiciaire.

Art. 101

Al. 1

La version actuelle de l'art. 101 al. 1 LTVA exclut l'application des art. 7, 9, 11, 12, al. 4, et 13 DPA en cas d'infraction à la LTVA. Or, ces dispositions de la DPA s'appliquent à l'ensemble de la fiscalité indirecte. La modification de l'art. 101 al. 1 LTVA s'impose donc déjà pour des raisons d'harmonisation des procédures pénales fiscales. Pour clarifier davantage les raisons d'être de ce retour en arrière par rapport à la LTVA entrée en vigueur en 2010, il s'agit de revenir sur chacune de ces dispositions:

- L'art. 100 LTVA dans sa version actuelle est une disposition spéciale par rapport à l'art. 7 DPA. Il est donc inutile de déclarer cette dernière disposition inapplicable.
- S'agissant de l'art. 9 DPA, selon lequel *«les dispositions de l'art. 68 du code pénal suisse [depuis le 1^{er} janvier 2007 l'art. 49] sur le concours d'infractions ou de lois pénales ne sont pas applicables aux amendes ou aux peines prononcées en conversion d'amendes»*, il y a lieu de préciser ce qui suit:

Selon la réglementation du code pénal, le juge inflige une amende globale lorsque l'auteur, par un seul acte ou par plusieurs, encourt plusieurs amendes. En pareil cas, le juge prononce une seule amende qui doit être fixée d'une manière proportionnée à la culpabilité du délinquant.

L'application de cette règle suppose qu'un seul jugement soit rendu pour sanctionner toutes les infractions en concours, soit qu'un seul et même juge soit chargé de juger toutes les infractions commises par le même auteur.

*«En cas de concours entre une infraction de droit commun et une infraction contre une loi administrative, cette compétence globale fait défaut lorsque ce dernier délit doit être poursuivi en procédure pénale administrative, où l'amende est toujours, en première instance, prononcée par l'administration.»*¹³. Il appert ainsi que l'institution de l'amende globale n'est pas réalisable en DPA, d'où l'utilité de l'art. 9 DPA. Cette

¹³ FF 1971 I 1030

disposition est également applicable au concours d'infractions entre différentes lois administratives. Chaque autorité administrative prononce alors des amendes pour les infractions qui ressortissent à sa compétence. Il n'y a pas de jugement d'ensemble; les amendes sont simplement cumulées¹⁴. Afin d'éviter un cumul indu, les autorités notamment fiscales sont tenues d'annoncer leur procédures pénales. Ceci permet de tenir compte d'autres peines concernant le même état de faits.

Quoiqu'il en soit, l'influence de l'art. 9 DPA dans le cadre de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse est fortement relativisée par les art. 101 al. 5 (qui règle tant le concours idéal que le concours réel d'infractions) et 103 al. 3 LTVA (qui règle la jonction des procédures), de sorte qu'il est superflu de déclarer cette disposition non applicable.

- La prescription de l'action pénale est réglée à l'art. 105 LTVA en matière de TVA, alors que pour les autres domaines de la fiscalité indirecte c'est l'art. 11 DPA qui fait foi. Or, dans de nombreuses enquêtes pénales menées par l'AFD, il y a non seulement infraction à la LTVA, mais simultanément à d'autres actes du droit régissant des redevances, notamment la LD, pour lesquels s'appliquent les dispositions de la DPA en matière de prescription. Il en résulte que pour les mêmes faits, les délais de prescription varient, ce qui n'est pas concevable.

En outre, en matière de délits et de crimes, les dispositions de l'art. 105 LTVA divergent de celles de la partie générale du code pénal. Les délais de l'art. 11 AP DPA/ARS s'alignent sur ceux du CP, en tous cas pour ce qui est des contraventions «ordinaires» de l'al. 1, des délits et des crimes; ce qui est voulu par le Conseil fédéral. D'autre part, cette proposition permet de tenir compte des particularités des infractions fiscales et de la volonté d'uniformiser les délais de prescription matière de fiscalité indirecte.

Relevons qu'en matière de criminalité économique, le droit pénal ordinaire ne prévoit pas de délai de prescription inférieur à 15 ans, dès lors que ces infractions son généralement passibles de peines privatives de liberté de 3 ans et plus (cf. l'art. 97, al. 1, let. b, CP). Or, alors qu'en droit pénal ordinaire les autorités de poursuite sont généralement informées (par les lésés) dans des délais raisonnables, ce n'est pas le cas en matière fiscale. Dans la majorité des cas, lorsque l'administration fiscale acquiert des soupçons de commission d'infraction, de nombreuses années se sont déjà écoulées, de sorte qu'il ne reste plus suffisamment de temps à disposition pour clarifier l'état de fait qui, dans ce domaine, s'avère être complexe.

¹⁴Jean Gauthier, La loi fédérale sur le droit pénal administratif, Genève 1975, p. 42 ; Kurt Hauri, Verwaltungsstrafrecht, Berne 1998, p. 25.

En outre, généralement, en droit pénal administratif, savoir si l'élément objectif d'une infraction est réalisé dépend de la solution préalable d'une question de droit administratif. Une soustraction d'impôt, par exemple, présuppose un assujettissement à l'impôt. Par conséquent, il ne paraît pas opportun de faire trancher par le juge pénal ces questions d'assujettissement à une prestation, plutôt que par les organes compétents de la justice administrative. Il se justifie donc de suspendre la prescription, conformément à l'art. 11 al. 3 AP DPA, pendant la durée d'une procédure de réclamation, de recours, etc. concernant l'assujettissement à la prestation. Un tel retour en arrière par rapport au droit actuel permet d'éviter que l'on puisse être coupable de fraude fiscale sans impôt éludé.

Pour ces raisons, la sécurité du droit et la coordination des procédures exigent que les délais de prescription de la DPA soient déterminants. Il convient par conséquent de biffer la norme spéciale que constitue l'art. 105 de sorte que les dispositions de l'art. 11 DPA s'appliquent.

- Le droit en vigueur permet, d'un côté, que l'auteur d'une infraction à la LTVA ou à la DPA (en lien avec la LTVA) soit sanctionné alors même que la créance fiscale est prescrite et, de l'autre, que le cours de la prescription de la créance fiscale cesse de courir si un prononcé pénal ou un jugement de première instance a été rendu.

En effet, alors qu'en application de l'art. 42, al. 6, LTVA, le droit de taxation se prescrit dans tous les cas par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née, le délai de prescription de l'action pénale peut atteindre 12 [7 + 5] ans, en vertu de l'art. 105 LTVA. De plus, en vertu de cette dernière disposition (al. 2 et 3, let. b) le cours de la prescription de la créance fiscale cesse de courir si un prononcé pénal ou un jugement de première instance a été rendu (art. 105, al. 2 et 3, let. b, LTVA).

Ces dispositions contradictoires vont à l'encontre de la sécurité du droit et doivent, par conséquent, être modifiées.

L'art. 12, al. 4, DPA, règle la prescription de l'assujettissement à la prestation ou à la restitution, notamment lorsque, à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, est remboursée, réduite ou remise. Selon cette disposition, tant que l'action pénale et l'exécution de la peine ne sont pas prescrites, l'assujettissement à la prestation ou à la restitution ne se prescrit pas.

Cette disposition simplifie la compréhension des dispositions sur la prescription et permet de respecter le principe de sécurité de droit. En effet, elle permet d'éviter que l'auteur d'une soustraction d'impôt puisse être poursuivi et puni (la prescription ne courant plus), bien que la créance fiscale soit prescrite.

Par ailleurs, il se justifie de traiter différemment celui qui assume correctement ses obligations fiscales de celui qui enfreint la loi. En effet, soit les obligations de procédure sont respectées et la créance fiscale se prescrit conformément aux art. 42 et 56 AP LTVA, soit il y a infraction et la créance fiscale se prescrit conformément à l'art. 12, al. 4, DPA, soit avec des délais qui peuvent effectivement s'avérer plus long.

- Les modifications apportées à l'art. 102 LTVA ainsi qu'à l'art. 13 DPA visent l'harmonisation des conditions régissant la dénonciation spontanée en matière de fiscalité indirecte. Pour que les assujettis ne puissent être induits en erreur, il est impératif qu'en matière de fiscalité indirecte, les mêmes conditions régissant la dénonciation spontanée soient applicables. En effet, relevons, à titre d'exemple que, lorsqu'une soustraction de l'impôt sur les importations est commise, l'AFD – autorité compétente dans ce domaine – est souvent amenée à poursuivre simultanément les auteurs d'infractions à une voir plusieurs autres lois administratives (LD, Limpmin, Limpauto, etc.). La poursuite de ces infractions obéit toujours aux dispositions de la DPA. Or, alors que l'art. 13 DPA prévoit qu'il n'est possible de se dénoncer pour une infraction intentionnelle qu'une seule fois, une telle condition n'est pas prévu par l'art. 102 LTVA. Pour des motifs liés à la sécurité du droit, il doit donc impérativement être évité que dans un même cas, les conditions de la dénonciation spontanée ne soient pas identiques.

Alors que l'article 13 DPA prévoit que l'auteur d'une infraction doit la dénoncer de son «propre mouvement», l'article 102 LTVA indique simplement que l'infraction ne doit pas être connue de «l'autorité compétente» («bevor sie der zuständigen Behörde bekannt wird»). Or, lorsque l'enquête ouverte par l'AFD contre un garagiste indépendant incite ce dernier à se dénoncer auprès de l'AFC pour ne pas avoir déclaré l'ensemble de ses recettes - et ce avant même que l'AFD ne soit parvenue à prévenir l'autorité compétente - on ne saurait parler d'une dénonciation spontanée. Le législateur a voulu viser le repentir actif, en songeant exclusivement à l'auto-dénonciation d'un fraudeur repentant. Celui-ci doit donc annoncer ses manquements à l'autorité de sa propre initiative, sans y être incité par la crainte que celle-ci ne soit déjà sur la trace de son infraction ou que cette dernière soit découverte d'une autre manière, par exemple suite à la dénonciation d'un tiers.

Le texte de l'art. 102,al. 2, LTVA ne soumet pas l'exemption de poursuite pénale à condition. Cela contrevient toutefois au but visé par cette disposition. Il y a à tout le moins lieu de considérer que l'infraction ne doit pas être connue de l'autorité compétente. De plus, dès lors que les personnes visées par cette disposition sont en principe assujetties sur la base de l'art. 12, al. 3, DPA, il semble logique et juste de leur imposer les mêmes conditions que celles exigées des assujettis visés à l'al. 1, à savoir qu'elles soutiennent raisonnablement l'administration dans la détermination du montant d'impôt qui doit être acquitté ou remboursé et

qu'elles mettent tout en œuvre pour payer cet impôt. L'art. 13, al. 1, DPA comprend «l'auteur d'une infraction»; son application en matière de TVA permet donc de remédier à cette lacune.

Enfin, il y a lieu de considérer que l'art. 102, al. 3, LTVA doit pouvoir s'appliquer à toutes les entités recensées à l'art. 7 DPA et non pas uniquement aux personnes morales. Partant, la dénonciation spontanée doit être le fait de l'une des personnes visées aux art. 6, al. 2 et 3, DPA. Le projet d'art. 13, al. 2, DPA corrige cette lacune et rend la dénonciation spontanée des entités recensées à l'art. 7 DPA possible dans les autres domaines du droit fiscal.

Art. 102

Il est fait renvoi au commentaire relatif aux articles 13 DPA et 101 alinéa 1 AP LTVA/ARS.

S'agissant de la correction de décompte, on ne saurait admettre que l'on découvre à la faveur d'un contrôle qu'un impôt préalable a été réclamé et versé, mais que le contribuable puisse corriger ultérieurement les inexactitudes de son décompte, et qu'il échappe à toute sanction même lorsque, d'une part, il a agi intentionnellement, et d'autre part, il ne restitue pas le montant de l'impôt préalable perçu à tort (art. 72, al. 1, en relation avec l'art. 96, al. 6, LTVA). Certes, la dénonciation spontanée en matière de TVA exige également que la personne assujettie s'efforce sérieusement de verser l'impôt dû ou à restituer (art. 102, al. 1, let. b, LTVA), mais dans le cas d'une correction *a posteriori* par le contribuable, cela ne constitue pas une condition, raison pour laquelle aucune peine ne peut être prononcée. Afin de remédier à ce problème, la correction selon l'art. 72 LTVA doit être réputée dénonciation spontanée, si les conditions de l'art. 13 DPA sont remplies.

Art. 103

Al. 1

Selon la décision du Conseil fédéral du 21 septembre 2012, la DPA doit être applicable à toutes les infractions fiscales.

L'actuel art. 103 al. 1 LTVA permet une séparation des procédures (fiscale et pénale). Or, en droit pénal administratif, savoir si l'élément objectif d'une infraction est réalisé dépend de la solution préalable d'une question de droit administratif. Une soustraction d'impôt, par exemple, présuppose un assujettissement à l'impôt. Par conséquent, il ne paraît pas opportun de faire trancher par le juge pénal ces questions d'assujettissement à une prestation, plutôt que par les organes compétents de la justice administrative.

Un tel retour en arrière par rapport au droit actuel permet d'éviter que l'on puisse être coupable de fraude fiscale sans impôt éludé.

Finalement, rappelons que cette «séparation» des procédures a été envisagée pour garantir une application du droit pénal conforme à la CEDH. Or, une adaptation du droit pénal administratif ainsi que de l'art. 104 LTVA telle que proposée s'aligne sur

la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, de sorte que cette disposition n'est plus nécessaire.

Al. 4

Cet alinéa est superflu, car en vertu de l'art. 2 DPA, les dispositions générales du CP s'appliquent aux actes sanctionnés par la législation administrative de la Confédération pour autant que la DPA ou une autre loi administrative n'en dispose pas autrement.

Al. 5

La modification de l'al. 1 entraîne *de facto* l'abrogation de l'actuel art. 103 al. 5 LTVA.

Art. 104

Le projet donne une nouvelle teneur à l'art. 104, qui remplace la réglementation en vigueur. Elle permet de s'aligner sur les dispositions applicables en matière d'impôt direct. Il y est clairement défini que des preuves qui ont été collectées sous la menace d'une taxation d'office ou sous la menace d'une amende en cas de violation d'une obligation de procédure ne sont pas exploitables dans une procédure pénale.

Cette disposition est superflue puisque la garantie d'une procédure équitable ressort déjà de la Constitution (art. 29 al. 1). Notons que ce principe est incontesté et qu'il ressort également de l'art. 6 CEDH. Or, en Suisse, toutes les juridictions de tous les niveaux doivent appliquer les garanties de la CEDH, puisque celles-ci font partie de notre ordre juridique et qu'elles sont directement applicables.

Al. 2: ce qui a été écrit relativement au premier alinéa est également valable pour le second. Il s'agit d'un principe qui ne prête pas à discussion. Tout au plus pourrait-on imaginer de préciser l'art. 39 DPA au regard de l'art. 158 CPP.

Al. 3: s'agissant de l'art. 104, al. 3, LTVA, rappelons que cette disposition a été créée pour s'aligner sur la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme relative à l'art. 6 CEDH. En effet, dans une affaire suisse de droit fiscal, la Cour européenne des droits de l'homme a estimé que l'obligation de collaborer pouvait être incompatible avec les garanties que consacre l'art. 6 CEDH, en particulier le droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination. Dans ce cas, l'obligation de collaborer qui prévaut en procédure administrative doit donc céder le pas au droit de se taire garanti par l'art. 6 CEDH.

Le droit au silence interdit aux autorités d'user de pressions ou de contrainte pour amener l'intéressé à fournir des informations. Le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination présuppose donc que les autorités cherchent à fonder leur argumentation sans recourir à des éléments de preuve obtenus par la contrainte. Ainsi, selon la Cour, il y a notamment contrainte lorsque l'autorité inflige une amende au contribuable pour refus de fournir certains renseignements.

Les propositions de modification aux art. 38 et 39 DPA ainsi que 104 AP LTVA permettent de s'aligner sur la jurisprudence relative à l'art. 6 CEDH, sans pour autant empêcher le bon déroulement des contrôles ou entraver la procédure pénale.

Al. 4: conformément à l'art. 32, al. 2, Cst., toute personne accusée a le droit d'être informée, dans les plus brefs délais et de manière détaillée, des accusations portées contre elle. Il s'ensuit que l'art. 104, al. 4, est également superflu.

Néanmoins, il est constaté que l'art. 38 DPA, dans sa version actuelle, ne précise ni la forme, ni le contenu de l'ouverture de l'enquête. Or, cet acte de procédure est sensé clarifier le contenu du dossier en désignant le prévenu et l'infraction qui lui est imputée.

Art. 105

Dès lors que les art. 11 AP DPA/ARS et 12 al. 4 DPA s'appliquent en matière de TVA, l'art. 105 LTVA peut être abrogé.

Art. 106

La perception des amendes et des frais obéit à la procédure ordinaire prévue dans la LTVA. Lorsqu'une amende ne peut être recouvrée, elle peut être convertie en peine privative de liberté. Lorsque l'amende concerne un délit (art. 97, al. 2, LTVA), la conversion se fonde sur l'art. 36 CP; lorsqu'elle concerne une contravention, l'art. 106, al. 5, s'applique en relation avec l'art. 36 CP.

3.5 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct

La présente révision donne une nouvelle teneur aux sixième et septième parties de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct. Elle implique également une nouvelle numérotation des articles, tant pour les anciennes dispositions que pour celles introduites à la faveur de la révision.

Art. 112

En vertu du droit en vigueur, d'autres autorités peuvent avertir les autorités chargées de l'exécution de la LIFD lorsqu'elles soupçonnent qu'une taxation est incomplète (art. 112, al. 1, 2^e phrase, LIFD). Ce droit d'annonce est remplacé par une obligation d'annoncer (art. 112, *al. 1^{bis}*, AP LIFD/ARS) qui lie toutes les autorités administratives, pénales et judiciaires. Toutefois, l'obligation d'annoncer ne présuppose pas un soupçon d'acte délictueux, mais uniquement de taxation incomplète. Lorsque, malgré l'obligation, il n'y a pas d'annonce, cette entorse ne constitue pas encore une entrave à l'action pénale.

De plus, les autorités chargées de l'exécution de la LIFD devront désormais annoncer à l'autorité chargée de la poursuite pénale les actes délictueux qu'elles auront constatés dans l'accomplissement de leurs tâches officielles ou qui leur

auront été signalés (art. 112, *al. 1^{er}*, AP LIFD/ARS). L'obligation ne concerne pas seulement les infractions à d'autres lois fiscales, mais encore celles à d'autres lois fédérales.

Cette obligation d'annoncer répond par ailleurs aux recommandations de l'OCDE¹⁵.

Les autorités chargées de recueillir les annonces de soupçons quant aux infractions à la loi du 10 octobre 1997 sur le blanchiment d'argent (LBA; RS 655.0) ne sont pas soumises à l'obligation d'annoncer, car en vertu de la LBA, elles sont exclusivement tenues d'annoncer des actes préalable punissables. Cela concerne concrètement le Bureau de communication en matière de blanchiment d'argent (MROS). Dans la mesure où le MROS soupçonne des actes délictueux de peu de gravité, la LBA ne lui impose pas de les annoncer. Cette disposition limitative de la LBA ne doit pas être abrogée par un autre acte législatif de droit spécial. Mais cette disposition signifie également que l'assistance administrative du MROS ne peut dépasser cette limite. Dans le cadre de la révision en cours de la loi suite aux recommandations révisées du GAFI¹⁶, on prévoit de régler de manière exhaustive, à l'art. 29, *al. 2^{bis}*, LBA l'assistance administrative fournie par le MROS aux autorités nationales. Une assistance administrative plus étendue contredirait aussi bien les buts étroits assignés au MROS que les exigences internationales en matière d'échange d'informations entre les bureaux de communication. Par conséquent, les annonces de services partenaires étrangers (*financial intelligence units, FIU*) ne peuvent être retransmises qu'avec leur assentiment préalable explicite. L'assistance administrative du MROS se conforme à ces règles: la LIFD renvoie en effet à la LBA.

Art. 120

Al. 1: le renvoi actuel à l'art. 184 LIFD est adapté à la nouvelle numérotation des articles. La prescription de la poursuite pénale sera dorénavant réglée à l'art. 193 AP LIFD/ARS.

Al. 3: dans le droit en vigueur, l'ouverture d'une poursuite pénale pour soustraction d'impôt consommée ou d'escroquerie fiscale entraîne l'interruption de la prescription du droit de procéder à la taxation.

Les dispositions pénales en vigueur sont complétées d'un nouveau délit dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations révisées du GAFI (escroquerie fiscale, art. 177, *al. 2*, AP LIFD/ARS, et 186, *al. 1^{bis}*, AP LIFD/GAFI). L'AP LIFD/GAFI ajoute par conséquent les crimes fiscaux à l'art. 120, *al. 3*, *let. d*. Cette modification doit être reprise. La notion de crime fiscal s'étend dès lors à l'escroquerie fiscale, commise par le contribuable ou par son représentant (art. 177 AP LIFD/ARS) et au détournement de l'impôt à la source (art. 179 AP LIFD/ARS).

¹⁵ Lutter contre les délits à caractère fiscal et autres délits financiers par une coopération interinstitutionnelle, chap. 1, recommandation 1 : <http://www.oecd.org/fr/ctp/delits/Cooperationinterinstitutionnelle.pdf>

¹⁶ Cf. à ce propos les explications détaillées fournies dans le cadre de la consultation sur l'objet « Mise en œuvre des recommandations du Groupe d'action financière, révisées en 2012 » : <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/gesetzgebung/00571/02691/index.html?lang=fr>

Art. 152

En vertu du droit en vigueur, l'ouverture de la poursuite pénale pour soustraction d'impôt ou crime fiscal vaut simultanément ouverture de la procédure de rappel d'impôt. L'extension à la notion de crime fiscal exige que cette disposition soit complétée, raison pour laquelle l'AP LIFD/GAFI ajoute le crime fiscal à l'énumération de l'art. 152, al. 2, LIFD. Cette modification doit être reprise ici.

Art. 153, al. 1^{bis}

En raison de l'élargissement et de la redéfinition des éléments constitutifs d'infractions, la présente disposition doit être globalement étendue aux infractions fiscales (art. 174 à 179) et ne plus se limiter à la seule soustraction fiscale. La réglementation actuelle de l'art. 153, al. 1^{bis}, LIFD est par ailleurs reformulée.

Art 166

Selon le droit en vigueur, la perception de l'amende peut faire l'objet de facilités de paiement. Le droit qui s'appliquera dorénavant aux procédures pénales fiscales comportera sa propre réglementation en matière de recouvrement des amendes et des peines pécuniaires. Le champ d'application de l'art. 166 doit dès lors se limiter à la prétention fiscale, aux intérêts y afférents et aux coûts liés. Les facilités de paiement des amendes et des peines pécuniaires seront régies par le nouveau droit de procédure qui s'appliquera: étant donné que, par la modification de l'art. 166, la LIFD ne contiendra (plus) aucune disposition à ce propos, l'art. 10 AP DPA/ARS s'appliquera en principe au recouvrement des amendes. Mais comme cet article ne disposera plus qu'une impossibilité de substitution pour l'inobservation de prescription d'ordre, les mesures suivantes s'appliqueront:

- en cas de non-paiement, les amendes pour inobservation de prescription d'ordre seront recouvrées par voie de poursuite;
- en cas de non-paiement d'autres amendes et peines pécuniaires, les dispositions du CP s'appliqueront (art. 35 et 36, al. 2 à 5, en relation avec l'art. 106, al. 5, ou directement les art. 35 et 36). Ces sanctions pourront ainsi être transformées en peines privatives de liberté substitutives.

Ces règles n'empêchent pas pour autant les autorités et le débiteur de convenir d'un plan de règlement.

Remarques liminaires concernant les art. 174 à 179

En raison du renvoi de l'art. 180, al. 1, AP LIFD/ARS, les dispositions pénales des art. 14 à 17 AP DPA/ARS s'appliquent également aux impôts directs. Mais les dispositions pénales de l'AP LIFD/ARS sont limitatives en tant qu'elles concernent des états de faits spéciaux. Ainsi, l'art. 14 DPA ne s'applique pas (cf. les art. 176 et 177 AP LIFD/ARS). L'état de faits de l'art. 15 DPA est déjà couvert par celui de l'escroquerie fiscale (art. 177 AP LIFD/ARS). En revanche, l'AP LIFD/ARS ne

prévoit aucune norme spéciale pour la suppression de titres et l'entrave à l'action pénale, de sorte que les états de faits de l'AP DPA/ARS sont déterminants (art. 16 et 17 AP DPA/ARS):

- les titres tels les livres comptables revêtent une importance primordiale pour une taxation correcte ou le contrôle de l'autotaxation. Il n'est pas rare qu'ils soient les seuls moyens de preuve. Leur suppression met fortement en péril la taxation correcte ou l'élucidation d'une infraction éventuelle. Indépendamment du fait qu'une infraction fiscale puisse être prouvée, la présente norme sanctionne le non-respect de l'obligation de conservation (cf. l'art. 126 LIFD), qui sert à la préservation des preuves;
- l'art. 17 AP DPA/ARS représente une norme spéciale par rapport à l'art. 305 CP. Il vise d'une part à garantir que tant la personne qui a favorisé autrui que le bénéficiaire ou les participants soient poursuivis et sanctionnés par la même autorité administrative. D'autre part, l'al. 2 de l'art. 17 AP DPA/ARS évite que l'auteur (la personne qui a favorisé autrui) ne soit sanctionné plus sévèrement que le bénéficiaire ou le participant. Par ailleurs, il empêche des inégalités choquantes en ce qui concerne la sanction pénale encourue, et a pour effet que, contrairement aux sanctions pénales prévues à l'art. 17, al. 1, AP DPA/ARS, la soustraction d'impôt ne soit punie que par une amende et non une peine privative de liberté ou une peine pécuniaire.

Art. 174

L'*al. 1* reprend les éléments objectifs et subjectifs constitutifs de l'inobservation d'obligations de procédure (art. 174 LIFD) et reçoit un titre.

L'inobservation d'obligations de procédure est expressément réglée en tant qu'inobservation de prescriptions d'ordre. L'instigation et la complicité sont exclues (cf. l'art. 5 DPA). Lorsque l'amende n'est pas acquittée, on ne peut lui substituer une peine privative de liberté (cf. l'art. 10, al. 1, 2^e phrase, DPA) et on doit la recouvrer par voie de poursuite.

Pour l'inobservation d'obligations de procédure, le droit en vigueur prévoit une amende de 1 000 francs au plus, et de 10 000 francs au plus dans les cas graves ou en cas de récidive. La sanction s'aligne dorénavant sur les dispositions générales du CP, qui prévoit pour les contraventions une amende de 10 000 francs au plus (art. 106, al. 1, CP). L'applicabilité de l'art. 106, al. 1, CP découle des art. 333, al. 1, CP et 2 DPA, en relation avec l'art. 180, al. 1, AP LIFD/ARS.

La commission tant intentionnelle que par négligence est punissable. La tentative n'est pas punissable (art. 105, al. 2, CP et 2 DPA en relation avec l'art. 180, al. 1, AP LIFD/ARS).

Lorsque, dans un cas concret, l'amende n'excède pas 2 000 francs et que le prévenu renonce à toute voie de recours après avoir eu connaissance du montant de l'amende, le mandat de répression peut être décerné sans qu'un procès-verbal final n'ait été préalablement dressé («procédure simplifiée»; cf. l'art. 65, al. 1, DPA). Dès

lors, la DPA prévoit une procédure simple permettant par exemple d'amender la personne qui ne dépose pas dans les délais sa déclaration d'impôts et de lier cette décision à la décision de taxation.

Aux termes des dispositions en vigueur, la personne morale est sanctionnée lorsque l'inobservation d'obligations de procédure lui bénéficie, une sanction à l'encontre de la personne physique qui a commis l'infraction étant réservée (cf. l'art. 181, al. 2, LIFD). Ainsi qu'il ressort des considérations du ch. 2.2.1 supra, seules les personnes physiques ayant commis l'infraction resteront punissables au sens de l'art. 29 CP. Cela vaut également pour l'inobservation d'obligations de procédure incombant à la personne morale.

Art. 175

Al. 1: cet alinéa reprend la réglementation actuelle de l'art. 178, al. 1, 1^{er} tiret, LIFD. Il s'agit d'un délit spécial dont la caractéristique particulière est la dissimulation de biens successoraux dans la procédure d'inventaire.

La complicité et l'instigation restent punissables (actuel art. 178, al. 1, 2^e tiret, LIFD), ce que confirme nouvellement l'art. 5 DPA en relation avec l'art. 180, al. 1, AP LIFD/ARS. Pour le surplus, en ce qui concerne la punissabilité du participant et du représentant sans caractéristique spéciale, le commentaire de l'art. 176 AP DPA/ARS vaut par analogie.

Le droit en vigueur prévoit une amende d'un montant maximal de 10 0 000 francs, ou de 50 0 000 francs dans les cas graves ou en cas de récidive. Ce cadre différencié n'est pas repris: en revanche, on fixe de manière globale le montant maximal de l'amende à 50 000 francs. Dans le nouveau cadre ainsi défini, on tiendra compte de la gravité de la faute. Le montant maximal de l'amende correspond à la disposition de droit spécial réservée à l'art. 106, al. 1, CP.

Al. 2: en principe, la tentative de contravention n'est pas punissable (cf. les art. 105, al. 2, CP et 2 DPA en relation avec l'art. 180, al. 1, AP LIFD/ARS). Pour maintenir la punissabilité de la tentative (cf. l'art 178, al. 3, LIFD), une réglementation explicite s'impose. L'atténuation facultative de la peine découle des art. 22 s. CP qui s'appliquent en vertu du renvoi figurant dans les art. 333, al. 1, CP et 2 DPA en relation avec l'art. 180, al. 1, AP LIFD/ARS.

Lorsque l'inobservation d'obligations de procédure bénéficie à une personne morale, la personne physique qui a commis l'acte punissable pour le compte de la personne morale est poursuivie et sanctionnée.

Art. 176

L'art. 176 AP LIFD/ARS reprend les éléments objectifs et subjectifs constitutifs de la soustraction d'impôt tels qu'ils sont décrits à l'art. 175 LIFD. Il définit les actes qui mènent à la réduction d'impôt, y compris l'entorse de principe aux obligations fiscales. Pour cette raison, sa teneur doit subsister. Il forme en outre la base des délits qualifiés qui doivent être introduits dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations du GAFI. Étant donné que les nouveaux éléments constitutifs des

délits et crimes reposent sur l'art. 176 AP LIFD/ARS (spécialité), aucune modification matérielle ne se justifie au titre de la présente révision.

Al. 2: la sanction maximale possible, c'est-à-dire une amende pouvant atteindre le triple du montant de l'impôt soustrait, reste valable pour la commission intentionnelle de l'infraction. En revanche, la loi définit nouvellement une sanction maximale en cas de commission par négligence, sous la forme d'une amende équivalant au plus au montant de l'impôt soustrait. Les amendes régulières et minimales telles que les connaît le droit en vigueur disparaissent. Ces modifications permettront de prononcer, même *a minima*, des sanctions proportionnelles à la faute.

L'amende tient également compte de l'impôt soustrait lorsque le ou les auteurs n'ont pas soustrait leurs propres impôts mais ont agi avec succès pour le compte d'une personne morale. Dans ce cas, l'amende encourue est déterminée par l'impôt soustrait pour le compte de la personne morale.

Al. 3: en principe, la tentative de contravention n'est pas punissable (cf. les art. 105, al. 2, CP et 2 DPA en relation avec l'art. 180, al. 1, AP LIFD/ARS). Pour maintenir la punissabilité de la tentative (cf. l'art 176 LIFD), une réglementation explicite s'impose. Le droit en vigueur prévoit pour la tentative de soustraction d'impôt une sanction spéciale dérogeant aux règles de la partie générale du CP. On renonce à cette particularité, de sorte que la tentative sera sanctionnée conformément aux art. 22 s. CP, qui s'appliquent en vertu du renvoi figurant dans les art. 333, al. 1 CP et 2 DPA en relation avec l'art. 180, al. 1, AP LIFD/ARS. La sanction peut de la sorte être atténuée.

La soustraction d'impôt est un délit spécial. Le droit en vigueur prévoit un état de faits spécial pour les personnes qui soustraient des impôts à l'insu et sans la volonté du contribuable (acteur sans caractéristique spéciale; «commission»), qui soustraient l'impôt de connivence avec le contribuable (participation matérielle; «participation»), qui incitent à une soustraction d'impôt ou qui y prêtent assistance (cf. l'art. 177 LIFD). Ces personnes encourent une amende de 10 000 francs au plus, et de 50 000 francs au plus dans les cas graves ou en cas de récidive (art. 177, al. 2, LIFD).

Cet état de faits spécial et la sanction spécifique ne sont pas repris. La punissabilité et la sanction à l'encontre de ces personnes obéissent aux principes de la DPA et du droit pénal général:

- la punissabilité des personnes qui, en tant que représentants de l'assujetti, soustraient des impôts pour le compte de ce dernier (dans le droit actuel: «commission») sera désormais déterminée en fonction de l'art. 6 DPA. Elles encourent la même peine que l'auteur assujetti;
- quiconque soustrait l'impôt de l'assujetti conjointement avec ce dernier, mais sans présenter la caractéristique d'assujetti du second (dans le droit en vigueur «participation») encourt obligatoirement une peine moins sévère (cf. l'art. 26 CP);
- l'instigation et la complicité de contravention sont punissables dans le champ d'application de la DPA (art. 5 DPA en relation avec l'art. 180, al. 1,

AP DPA/ARS). En vertu des dispositions générales du CP, le participant à un délit spécial encourt la même peine que l'auteur, mais il est obligatoirement moins sévèrement sanctionné (cf. l'art. 26 CP).

Conformément au droit en vigueur, ces personnes sont solidairement responsables du rappel d'impôt (cf. les art. 177, al. 1, et 181, al. 2 et 3, LIFD). La DPA prévoit à son art. 12, al. 3, une réglementation analogue qui, en droit pénal fiscal, s'appliquera également aux impôts directs en vertu du renvoi à la DPA. L'art. 12, al. 3, DPA remplace dès lors la réglementation en vigueur de l'art. 177, al. 1, LIFD. Il s'applique également à l'auteur d'une infraction fiscale bénéficiant à une personne morale (cf. l'actuel art. 181, al. 3, en relation avec l'art. 177, al. 1, LIFD). La responsabilité solidaire est établie dans le mandat de répression, dans le prononcé pénal et dans le jugement (cf. les art. 64, al. 1, 70 et 79 DPA); en l'absence de responsabilité solidaire, une décision individuelle de recouvrement sera rendue (cf. l'art. 66 DPA).

Lorsqu'une soustraction d'impôt bénéficie à une personne morale, il convient de rechercher et de sanctionner la personne physique qui a commis l'infraction. On peut renoncer à une poursuite et condamner la personne morale à une amende en lieu et place de l'auteur du délit dans les seuls cas où l'amende n'excèdera pas 5 000 francs et où la recherche de l'auteur impliquerait des mesures d'instruction disproportionnées en regard de la sanction encourue. Dans ce cas, la personne morale ne sera pas pénalement punissable, mais simplement sommée de s'acquitter de l'amende. Lorsque le montant de l'amende encourue excède 5 000 francs, l'identité de la personne physique doit être établie dans tous les cas et les charges y afférentes doivent être prises en considération.

L'art. 102 CP (responsabilité de l'entreprise) n'est pas applicable (cf. l'art. 105, al. 1, CP). S'il est impossible pour cette raison de connaître l'auteur et si l'amende encourue excède 5 000 francs, la soustraction d'impôt reste impunie.

Art. 177

L'art. 177 reprend les al. 1 à 3 de l'art. 186 AP LIFD/GAFI.

Le projet GAFI confirme la punissabilité de la personne morale pour la soustraction d'impôt et l'étend à l'escroquerie fiscale (cf. l'art. 186a AP LIFD/GAFI). Mais la punissabilité de la personne morale étant par ailleurs abrogée, une réglementation particulière pour les personnes morales ne s'impose pas. L'art. 186a de l'AP LIFD/GAFI doit donc être biffé.

Lorsqu'en raison d'une organisation déficiente de l'entreprise, l'acte ne peut être imputé à aucune personne physique, l'escroquerie fiscale être attribuée à l'entreprise en vertu de l'art. 102, al. 1, CP.

L'art. 186, al. 4, AP LIFD/GAFI étend à l'escroquerie fiscale la responsabilité solidaire en vigueur pour les participants à l'acte. Cf. à ce propos le commentaire de l'art. 176 AP LIFD/ARS.

L'escroquerie fiscale au sens de l'art. 177 AP LIFD/ARS est un délit spécial. Pour ce qui est de la punissabilité et de la sanction à l'encontre des participants, les considérations relatives à l'art. 176 AP LIFD/ARS valent par analogie.

Art. 178

Quant à sa teneur, l'art. 178 correspond à l'actuel art. 180 LIFD. En raison de l'extension et de la reformulation des états de faits, la réglementation doit s'étendre aux autres infractions fiscales et non à la seule soustraction d'impôt.

Art. 179

Une révision est en suspens à propos de l'adaptation aux dispositions générales du CP des sanctions pénales et des dispositions sur la prescription figurant dans la LIFD et la LHID. L'art. 179 AP LIFD/ARS reprend en la reformulant la réglementation que la révision en question prévoit pour l'art. 187 LIFD consacré au détournement de l'impôt à la source. La possibilité de prononcer une amende en cas de sursis est donnée par l'art. 42, al. 4, CP (en relation avec l'art. 333, al. 1, CP): il n'est donc pas nécessaire de l'inclure expressément dans la présente disposition.

Tout comme la soustraction d'impôt et l'escroquerie fiscale, le détournement de l'impôt anticipé est un délit spécial. En ce qui concerne la punissabilité des personnes sans caractéristique spéciale, le commentaire de l'art. 176 AP LIFD/ARS vaut par analogie.

Art. 180

Al. 1: la procédure applicable à la poursuite et au jugement des infractions fiscales et de l'inobservation de prescription d'ordre au sens des art. 174 à 179 AP LIFD/ARS ou des infractions au sens des art. 16 et 17 DPA en matière d'impôts directs est régie par analogie par la DPA et l'ordonnance y afférente sur les frais et indemnités en procédure pénale administrative¹⁷. Les dispositions dérogatoires sont réservées.

Lorsque, dans un cas concret, l'amende n'excède pas 2 000 francs et que le prévenu renonce à toute voie de recours après avoir eu connaissance du montant de l'amende, le mandat de répression peut être décerné sans qu'un procès-verbal final n'ait été préalablement dressé («procédure simplifiée»; cf. l'art. 65, al. 1, DPA). La DPA offre ainsi une procédure simple permettant de liquider les cas bagatelles.

Al. 2: lorsque des impôts sont soustraits durant plusieurs périodes fiscales, les amendes y afférentes ne sont pas cumulées. L'art. 9 DPA n'est pas applicable. Il s'agit d'une modification de la pratique actuelle qui veut qu'une amende séparée soit prononcée pour chaque période fiscale durant laquelle des impôts ont été soustraits. Néanmoins, les diverses amendes sont souvent inférieures à ce qu'exigerait la faute, pour tempérer les conséquences du cumul. Fondamentalement, l'application du

¹⁷ RS 313.32

principe de l'aggravation de la peine ne devrait donc pas influencer substantiellement sur le montant des amendes.

Lorsque l'auteur s'est rendu coupable d'autres infractions à d'autres lois fiscales, les sanctions encourues doivent être prises en considération dans une juste mesure lors de la détermination de la peine. On évite ainsi que l'auteur ne soit puni trop sévèrement (cf. l'art. 181, AP LIFD/ARS).

Dans la mesure où la poursuite et le jugement des infractions fiscales ressortissent à la compétence des cantons, il n'y a plus de possibilité de transmettre l'affaire pénale au Tribunal pénal fédéral en invoquant l'art. 21, al. 3, DPA.

La perception de l'impôt fédéral direct est du ressort des cantons. Ils sont indemnisés à raison de 17 % des impôts perçus, des amendes, des peines pécuniaires et des intérêts (cf. l'art. 198, al. 1, AP LIFD/ARS). Un remboursement plus élevé ou complémentaire au sens de l'art. 98 DPA n'est plus possible.

Art. 181

En principe, l'art. 49 CP vaut également pour le jugement des infractions fiscales, notamment lorsque des amendes sont prononcées (cf. le commentaire de l'art. 180, al. 2, AP LIFD/ARS, qui déclare non applicable l'art. 9 DPA). Mais étant donné que, contrairement au droit pénal ordinaire régissant la procédure pénale fiscale, plusieurs compétences sont en concurrence aussi longtemps que le cas n'est pas transmis aux autorités de la justice pénale, la réglementation de l'art. 49, al. 1, CP ne vaut qu'en rapport avec des états de faits jugés par une seule et même autorité administrative. Pour tenir compte autant que possible de l'art. 49 CP, l'art. 181 AP LIFD/ARS dispose que les sanctions entrées en force sont prises en considération dans une juste mesure lors de la détermination de la peine. On veut éviter de la sorte que l'auteur ne soit puni trop sévèrement lorsqu'il est jugé par diverses autorités administratives.

Art. 181a

En raison de la nouvelle structure, ce numéro d'article est superflu.

Art. 182

L'art. 182 reprend la réglementation en vigueur de l'art. 183, al. 1^{bis}, LIFD, qui tient compte de l'interdiction de rassembler des preuves sous la menace.

Art. 183

Al. 1: en principe, la poursuite pénale en matière d'impôt fédéral direct incombe aux cantons.

Al. 2: en règle générale, un seul et même état de faits constitue une infraction tant à la législation sur l'impôt fédéral direct qu'à la loi fiscale cantonale. La répartition des compétences telle qu'elle est réglée à l'al. 2 garantit que l'infraction fiscale

relative à l'impôt fédéral direct soit poursuivie et sanctionnée par la même autorité que celle qui poursuit et sanctionne le même acte à la lumière de la loi fiscale cantonale.

Al. 3: en vertu des art. 21, al. 1, et 73, al. 1, DPA, le département auquel l'administration est subordonnée décide s'il convient de porter l'affaire devant le tribunal pénal. En dérogation à cette règle, l'administration cantonale peut, en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, transmettre de sa propre compétence l'affaire au tribunal sans devoir obtenir une autorisation de la direction (des finances) ou du département (des finances) dont elle dépend. De cette manière, l'examen de l'opportunité d'une peine privative de liberté et la décision de renvoyer l'affaire au tribunal échappent à la sphère politique. De plus, en raison de leur connaissance du dossier, les autorités d'enquête sont à même de juger de la gravité de l'infraction.

Al. 4: Cet alinéa prévoit une protection juridique complète contre l'ouverture intempestive d'une procédure pénale:

Tout d'abord, une procédure pénale ne peut être engagée que s'il existe des soupçons fondés d'infraction fiscale. Des éléments concrets doivent en effet indiquer que le montant de l'impôt a été diminué illicitement. Cette condition permet d'éviter l'engagement de procédures pénales sans raison valable. Si une telle procédure est néanmoins engagée à défaut de soupçons fondés ou si des mesures d'enquête sont prises qui violent le principe de la proportionnalité, le contribuable concerné a le droit de faire recours. S'il se révèle que les moyens de preuve ont été rassemblés (par ex. dans le cadre d'une demande de renseignements à une banque) illicitement, ceux-ci sont irrecevables. Or, les preuves irrecevables doivent être retirées du dossier pénal et sont également irrecevables dans le cadre de la procédure de taxation (procédure administrative).

Cette protection juridique ne déploie cependant ses effets qu'après l'engagement des mesures d'enquête.

C'est pourquoi cet alinéa prévoit une disposition supplémentaire pour répondre aux craintes selon lesquelles une procédure pénale pourrait être engagée sans motif valable, dans la seule intention de rassembler des renseignements en vue de la procédure de taxation. Il soumet en effet l'engagement d'une procédure pénale à une condition supplémentaire à la présence de soupçons fondés: les renseignements bancaires ne peuvent être exigés auprès d'une banque que si la directrice ou le directeur de l'administration fiscale du canton concerné en donne l'autorisation. Le fait qu'une administration fiscale demande des informations à une banque est ressenti comme une atteinte grave à la sphère privée dans le domaine financier. La disposition de l'alinéa 4 répond ainsi à cette réalité.

Art. 183a

Lorsque la même autorité juge tant l'infraction fiscale relative à l'impôt fédéral direct que l'infraction aux lois fiscales cantonales, il conviendrait de prononcer une sanction globale au sens de l'art. 49, al. 1, CP. En dérogation à ce principe, l'Art. 183a dispose qu'une peine séparée doit être prononcée pour l'infraction à la LIFD. Il faut en chercher la raison dans les conditions différentes sous lesquelles

sont interjetés les recours au Tribunal fédéral contre des jugements rendus sur la base du droit fédéral et du droit cantonal.

La teneur de l'art. 183a AP LIFD/ARS correspond à la réglementation de l'art. 188, al. 3, LIFD, mais en étend le champ d'application aux peines pécuniaires et aux amendes.

Art. 184

Al. 1: la DPA ne s'applique que par analogie aux procédures des administrations fiscales cantonales. Il convient par conséquent de déterminer quelles sont les autorités cantonales compétentes en lieu et place des autorités fédérales désignées dans la DPA. Il s'agit notamment de savoir quelle autorité cantonale remplacera la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral pour statuer sur des plaintes au sujet d'actes d'enquête des autorités fiscales (cf. l'art. 26 DPA), sur des plaintes contre la décision sur les frais (cf. l'art. 96, al. 1, DPA), sur des plaintes concernant les indemnités (cf. l'art. 100, al. 4, DPA), sur des recours contre des décisions sur plainte de l'administration fiscale cantonale (cf. l'art. 27 DPA) ou sur des différends relatifs à la récusation (cf. l'art. 29, al. 2, DPA). Dans de tels cas, le CPP attribue pour partie la compétence à l'autorité de recours au sens de l'art. 20 CPP (cf. les art. 393 et 59, al. 1, let. b, CPP). La réglementation de l'al. 1 s'inscrit dans cet agencement des compétences.

Al. 2: lorsqu'un jugement est demandé en vertu des art. 21, al. 2, 71 ou 72 DPA, l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct doit remettre le dossier au ministère public cantonal.

Art. 185

L'Administration fédérale des contributions (AFC) est chargée de la surveillance de l'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (cf. les art. 102 s. LIFD). Cette délégation comporte notamment la possibilité d'exiger la poursuite pénale des infractions à la présente loi et de participer aux procédures y afférentes. C'est pourquoi le droit en vigueur prévoit déjà que l'AFC peut exiger des administrations cantonales de l'impôt fédéral direct et des autorités pénales la poursuite pénale (cf. les art. 183, al. 2, et 188, al. 4, LIFD). Cette réglementation est reprise à l'al. 1. Lorsqu'une autorité fiscale cantonale ne donne pas suite à cette requête, l'AFC peut se doter de la compétence et instruire la procédure jusqu'à son terme (cf. art. 188, al. 1, AP LIFD/ARS). Dans ce cas, le canton perd la compétence de poursuivre et de juger l'auteur de l'infraction.

Al. 2 et 3: l'al. 2 dispose que l'AFC doit expressément déclarer sa participation à la procédure à l'administration fiscale qui mène la procédure. Cette déclaration n'est plus possible après le prononcé pénal: à partir de cet instant, l'AFC ne peut plus participer à la procédure que dans le cadre des voies de recours dont elle dispose en vertu de l'al. 6. En revanche, si la déclaration intervient dans les délais, l'AFC peut exercer les droits que lui confère l'al. 3. Elle peut ainsi exiger de l'administration fiscale compétente des actes d'instruction. De plus, elle peut participer aux débats et exprimer des avis dans le cadre de la procédure (let. b et c).

L'al. 4 permet à l'AFC de recourir, au sens de art. 26 et 27 DPA, contre des actes d'instruction de l'administration fiscale. Elle est notamment autorisée à déposer un recours en carence lorsque l'administration fiscale compétente n'exécute pas les actes d'instruction demandés ou n'agit pas. En revanche, lorsque l'autorité fiscale compétente refuse d'exécuter un acte d'instruction, la voie du recours ordinaire est ouverte.

Al. 5 et 6: lorsque l'AFC a requis la poursuite pénale ou participé à la procédure, il y a lieu de lui notifier le mandat de répression, le prononcé pénal, la décision de non-lieu ou une décision individuelle de recouvrement (al. 3, let. b). Cette réglementation correspond à l'actuel art. 183, al. 3, LIFD. De plus, ces décisions doivent également être notifiées à l'AFC lorsque cette dernière les demande dans un cas particulier. Cette demande doit être présentée à l'administration fiscale qui mène l'instruction avant que le mandat de répression, le prononcé pénal, la décision de non-lieu ou la décision individuelle de recouvrement ne soient rendus. On s'assure ainsi que l'AFC puisse interjeter recours au sens de l'al. 6.

L'al. 7 précise qu'après la transmission du cas pour jugement par un tribunal, l'AFC dispose des mêmes droits que l'administration impliquée. L'AFC est donc réputée partie au sens de l'art. 74, al. 1, DPA, et elle peut notamment, à ce titre, demander un complément de preuves (cf. l'art. 75, al. 2, DPA) et recourir de façon indépendante contre des décisions des tribunaux cantonaux sur la base du CPP (art. 80 DPA).

Art. 186

La DPA ne s'applique que par analogie aux procédures des administrations fiscales cantonales. Il faut donc prévoir une réglementation qui précise que le ministère public cantonal dispose des droits conférés par la DPA au Ministère public de la Confédération.

Art. 187

En ce qui concerne la défense du prévenu dans les procédures pénales de nature fiscale, elle est confiée à un avocat (cf. l'art. 32, al. 2, let. a, DPA). L'administration fiscale cantonale peut néanmoins autoriser des représentants d'autres professions à assumer la défense pénale en cas de contravention. On reprend ainsi, pour les procédures pénales de nature fiscale, la réglementation du droit pénal des contraventions prévue par le CPP (cf. l'art. 127, al. 4, CPP). On tient compte ce faisant du fait que les contribuables sont souvent représentés, auprès des administrations fiscales, par des personnes d'autres professions (par ex. des fiduciaires). En revanche, la réglementation ne vaut pas pour la défense devant le Tribunal fédéral, exclusivement réservée aux avocats habilités à représenter les parties devant les tribunaux (cf. l'art. 40, al. 1, de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral; RS 173.110).

Il ne paraît pas judicieux d'autoriser des représentants d'autres professions à défendre les personnes concernées dans toutes les procédures devant des autorités administratives, même si l'évolution des présomptions peut imposer un changement

de défenseur ou le recours à un avocat. De toute manière, l'assistance d'un avocat devient nécessaire dès la transmission du cas pour jugement par un tribunal. Dans l'intérêt de la personne concernée surtout, un changement de défenseur devrait intervenir le plus tôt possible dans la procédure et non seulement au moment de la transmission du dossier. De plus, un avocat est généralement nécessaire dans les procédures menées par le Confédération sur la base de la DPA. Lorsque, dans un même rapport de connexité matérielle, une procédure relative à la taxe sur la valeur ajoutée ou à l'impôt anticipé concerne simultanément des impôts directs, le prévenu voudra selon toute probabilité confier ses intérêts au même défenseur.

Art. 188

En vertu de l'*al. 1*, l'AFC est responsable de la procédure entière lorsqu'elle requiert la compétence en matière de poursuite pénale (cf. art. 185, al. 1, 2^e phrase, AP LIFD/ARS). Au contraire de l'art. 189 AP LIFD/ARS, l'AFC n'est alors pas seulement compétente pour mener l'enquête, mais aussi pour juger l'infraction. Cette compétence subsiste.

Al. 2: cf. commentaire de l'art. 183, al. 3, AP LIFD/ARS.

Art. 189

Al. 1: la compétence fédérale est donnée lorsque les infractions considérées ont été commises dans plusieurs cantons et que l'un des cantons concernés demande à l'AFC de conduire l'enquête. La conduite de l'enquête par l'AFC permet dans ces cas de faire abstraction des frontières territoriales cantonales et facilite grandement l'application harmonisée de la législation. La compétence fédérale est limitée dans ces cas à la poursuite des infractions.

En vertu de l'art. 183, al. 2, AP LIFD/ARS, chaque canton est compétent, en matière d'infraction à la législation sur l'impôt fédéral direct, de la poursuite des contribuables domiciliés sur son territoire. Par conséquent, plusieurs cantons sont compétents lorsque des infractions liées sont commises par des contribuables domiciliés dans des cantons différents. Un canton ne pouvant toutefois mener des instructions dans un autre canton au titre d'une infraction fiscale, il se heurte à un obstacle juridique en matière de poursuite pénale. Les obligations mutuelles de communication ne suffisent pas à remédier à cette situation. Une instruction menée par l'Administration fédérale des contributions peut ainsi être opportune lorsque les infractions fiscales présumées ont été commises dans plusieurs cantons. Toutefois, l'intervention de la Confédération dans de tels cas ne relève pas de sa fonction de surveillance, mais se justifie par les limites territoriales auxquelles se heurtent les cantons. Dans les cas de cette espèce, l'une au moins des administrations fiscales cantonales concernées doit demander à la confédération de mener l'instruction.

Si, dans un même rapport de connexité matérielle, l'AFC soupçonne également une suppression de titres (art. 16 AP DPA/ARS en relation avec l'art. 180, al. 1,

AP LIFD/ARS) ou une entrave à l'action pénale (art. 17 AP DPA/ARS en relation avec l'art. 180, al. 1, AP LIFD/ARS), elle peut enquêter sur tous ces aspects.

Al. 2: à l'issue de l'instruction, l'AFC dresse le procès-verbal final, qu'elle notifie non seulement à l'inculpé, mais également aux administrations fiscales cantonales concernées. Ces dernières reprennent alors la compétence de la procédure et sont tenues de mener la suite de la procédure (mandat de répression ou transmission au tribunal) en se fondant sur les résultats de l'instruction. Elles sont par conséquent compétentes pour prendre les décisions concernant les requêtes de l'inculpé pour consulter le dossier ou pour obtenir un complément d'enquête en vertu de l'art. 61 DPA.

Al. 3: s'il apparaît, au cours de l'instruction de l'AFC, que le soupçon initial n'était pas fondé, l'AFC suspend elle-même la procédure ouverte à l'encontre des personnes concernées, au profit de l'efficacité et de la sécurité du droit dans la procédure.

Art. 190

Al. 1: dans la mesure où la Confédération est compétente pour la procédure pénale, l'AFC communique sans délai l'ouverture de la procédure aux administrations fiscales cantonales concernées, en leur remettant une copie de la décision d'ouverture destinée à la personne concernée. On établit ainsi clairement les compétences, que ce soit entre les autorités ou vis-à-vis des personnes concernées. De plus, on peut de la sorte coordonner les procédures relatives aux impôts cantonaux et communaux avec celles concernant l'impôt fédéral direct.

Al. 2: l'AFC mène les procédures en collaboration avec les administrations fiscales cantonales concernées. Cette collaboration n'est pas touchée par l'assistance administrative au sens des art. 111 et 112 LIFD, raison pour laquelle elle est explicitement évoquée à l'art. 190 pour toutes les procédures pénales fiscales menées par la Confédération. On s'assure ainsi qu'en cas d'exercice de la compétence fédérale, les intérêts des administrations fiscales cantonales soient pris en compte, et que ces dernières soient en mesure de mener les procédures généralement nécessaires en matière d'impôts cantonaux et communaux.

Art. 191

L'al. 1 reprend la réglementation actuelle des art. 175, al. 3, et 186, al. 4, LIFD. La dénonciation spontanée non punissable que prévoient pour les personnes morales le droit en vigueur et le projet GAFI (art. 181a, al. 1, LIFD et 186a, al. 2 AP LIFD/GAFI) disparaît de la présente disposition puisque dorénavant, ne pourront être poursuivies pénalement pour soustraction d'impôt et escroquerie fiscale que les personnes physiques.

L'al. 2 reprend la réglementation de l'art. 178, al. 4, LIFD.

L'al. 3 reprend la réglementation de l'art. 187, al. 2, LIFD, tout en la complétant d'une condition supplémentaire: l'auteur qui se dénonce spontanément (c'est-à-dire celui qui a déduit l'impôt à la source sans le reverser à l'autorité fiscale) doit s'efforcer d'acquitter l'impôt à la source.

L'*al. 4* règle les conséquences de la dénonciation spontanée des personnes qui commettent une infraction fiscale en tant qu'auteurs sans caractéristique spéciale. Il s'agit d'une part de personnes qui commettent une infraction fiscale conjointement avec l'auteur assujéti («participation»), et d'autre part de représentants de la personne assujéti qui commettent une infraction fiscale, à l'insu ou non de l'auteur assujéti et avec ou sans la volonté de ce dernier (cf. l'art. 6, al. 1, DPA, de même que la «commission» au sens de l'art. 177, al. 3, LIFD).

Al. 5: ne peut bénéficier de l'impunité en cas de dénonciation spontanée que la personne qui s'est dénoncée. D'autres participants à l'acte qui se dénonceraient ultérieurement restent punissables, du fait que l'impunité est liée à la condition qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de l'infraction. Il faut que plusieurs personnes ayant commis une infraction (en tant que coauteurs ou participants) se dénoncent simultanément si elles entendent profiter de l'impunité. Lorsqu'un organe ou un représentant d'une personne morale dénonce une soustraction d'impôt au sein de la personne morale sans y avoir participé lui-même, il ne s'agit pas d'une dénonciation spontanée mais de la dénonciation ordinaire d'un acte délictueux. En revanche, s'il a participé à l'acte, lui seul peut profiter de l'impunité: d'éventuels coauteurs ou participants restent punissables.

Le seul fait de la dénonciation spontanée ne donne aucun droit à une peine fixe: une telle solution s'opposerait à une peine proportionnelle à la faute. Une peine fixe tient uniquement compte de la dénonciation spontanée proprement dite, mais non des autres circonstances pertinentes pour la fixation de la peine. C'est pourquoi la présente disposition ne reprend pas la réglementation en vigueur selon laquelle la dénonciation spontanée entraîne systématiquement une amende réduite au cinquième de l'impôt soustrait (cf. les art. 175, al. 4, et 181*a*, al. 5, LIFD). En revanche, la dénonciation spontanée est prise en compte par les principes de fixation de la peine (art. 47 ss CP).

Art. 192

L'*al. 1* se fonde sur la réglementation des art. 177, al. 3, et 178, al. 4, LIFD. Il règle l'impunité en cas de dénonciation spontanée pour les participants (instigation et complicité).

Al. 2: lorsqu'un organe ou un représentant d'une personne morale dénonce une soustraction d'impôt au sein de la personne morale sans y avoir participé lui-même, il ne s'agit pas d'une dénonciation spontanée mais de la dénonciation ordinaire d'un acte délictueux. En revanche, s'il a participé à l'acte, lui seul peut profiter de l'impunité: d'éventuels coauteurs ou participants restent punissables. Pour le surplus, on se référera au commentaire de l'art. 193, al. 5, AP LIFD/ARS.

Outre la dénonciation spontanée, les motifs d'exemption de peine évoqués aux art. 52 ss CP peuvent également mener à une renonciation à la poursuite pénale (cf. l'art. 2 en relation avec les art. 181 et 191 AP LIFD/ARS). On peut ainsi renoncer à poursuivre l'auteur, à le renvoyer devant le tribunal ou à lui infliger une peine lorsqu'il a réparé le dommage, lorsque les conditions d'une peine légère sont remplies ou lorsque l'intérêt public et celui des lésés sont peu importants. En ce qui concerne les infractions fiscales, on se trouve en présence d'un cas bagatelle lorsque,

par exemple, un livret d'épargne de quelques milliers de francs sans flux financiers importants n'est pas déclaré en tant que fortune et que son produit éventuel n'est pas déclaré comme revenu. Dans des cas de ce genre, l'impôt sur le revenu ainsi soustrait (ou, au niveau cantonal, également l'impôt sur la fortune) et partant le produit de l'acte devraient rester relativement modestes. Est également concernée par cette disposition la non-déclaration d'un revenu accessoire (provenant par ex. d'une activité d'intervenant) lorsque la personne assujettie dispose de nombreux revenus de cette nature et que seule une faute légère peut lui être imputée. En ce qui concerne l'applicabilité de l'art. 53 CP dans les procédures pénales fiscales, on tiendra compte de ce qui suit: pour les infractions fiscales débouchant sur des réductions d'impôts, le produit de l'acte correspond à l'impôt soustrait. La collectivité est lésée à hauteur de ce montant. Le contribuable honnête doit compenser par une imposition plus lourde le manque à gagner occasionné par les impôts soustraits. Il ne porte dès lors pas seulement sa propre charge fiscale, mais encore une partie de celle des personnes en infraction fiscale. Ainsi, au sens de l'art. 53 CP, les lésés sont la collectivité et, indirectement, les autres contribuables. Certes, le dommage peut n'être que temporaire si l'auteur répare ultérieurement le dommage, c'est-à-dire s'acquitte de l'impôt dû. La réglementation de l'art. 194 veut éviter que l'on puisse, en invoquant l'art. 53 CP, renoncer à une procédure pénale dans les cas où l'impôt dû est versé ultérieurement. Une telle possibilité équivaldrait à une amnistie générale et permanente. La soustraction d'impôt aurait alors pour seule conséquence le paiement de l'impôt (ou du rappel d'impôt) dû de toute manière. Il en résulterait que le fraudeur serait traité de la même manière que les contribuables qui respectent la loi dès le départ, uniquement parce qu'il paie (finalement et malgré tout) ses impôts. Un tel résultat contredirait également les dispositions relatives à une première dénonciation spontanée.

Art. 193

Al. 1: une révision est en suspens à propos de l'adaptation aux dispositions générales du CP des sanctions pénales et des délais de prescription prévus par la LIFD et la LHID¹⁸. Les nouveaux délais de prescription sont repris dans le projet GAFI (cf. l'art. 189, al. 1, AP LIFD/GAFI). Les délais de prescription prévus à l'art. 196 tiennent compte de l'état d'avancement de la révision en question, en y dérogeant sur les points suivants:

- les règles de la partie générale du CP déterminent l'instant à partir duquel la prescription court (art. 98 CP). On supprime ainsi les délais spéciaux prévus par le droit en vigueur et la révision concernée;
- le délai de prescription pour la poursuite de la tentative de soustraction d'impôt s'aligne par conséquent sur les principes du droit pénal applicables à la détermination de la prescription pour des actes consommés. Le délai spécial applicable à la tentative de soustraction disparaît ainsi.

¹⁸ FF 2012 2649

Dès lors, les infractions se prescrivent par quinze ans, à l'exception de l'inobservation de prescriptions d'ordre.

En principe, les infractions en matière de criminalité économique se prescrivent par quinze ans, car elles sont généralement assorties de peines privatives de liberté de plus de trois ans (cf. l'art. 97, al. 1, let. b, CP, par ex. en relation avec l'art. 146 CP). Lorsque de tels actes sont commis, les autorités de poursuite pénale en ont généralement très vite connaissance, étant donné que les lésés les dénoncent. En revanche, les délits fiscaux n'apparaissent pas au grand jour, bien que souvent, le produit de l'acte ne soit pas négligeable. Dans la plupart des cas, un soupçon d'infraction fiscale ne naît que longtemps après la commission de l'acte. Les délais de prescription relativement longs se justifient dès lors par les faibles probabilités de la découverte d'infractions fiscales. Il s'agit de la seule façon d'éviter que lors de la découverte d'une infraction fiscale, le délai de prescription soit déjà presque atteint ou soit déjà échu. Cette manière de voir les choses est déjà défendue dans le projet relatif à la loi fédérale sur l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du code pénal¹⁹ transmis au Parlement.

Lorsqu'un jugement de première instance est rendu avant l'expiration du délai de prescription, la prescription ne court plus (art. 97, al. 3, CP). Ce principe vaut également pour les procédures pénales fiscales (cf. l'art. 333, al. 6, let. d). Les art. 184, al. 2, et 189, al. 2, AP LIFD/Mise à jour LIFD prévus par la révision concernant l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du CP et leur mise à jour peuvent par conséquent être biffés.

Al. 2: la révision du droit de la prescription²⁰, entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2002, a abrogé des règles d'interruption et de suspension de la prescription. L'art. 11, al. 3, DPA a en revanche été expressément conservé (cf. l'art. 333, al. 6, let. c, CP). Cette disposition ne s'applique pas car elle ne respecterait par le principe de la proportionnalité en prolongeant les délais de prescription prévus.

Al. 3: dans le champ d'application de la DPA, est réputé jugement de première instance le prononcé pénal au sens de l'art. 70 DPA.

Les délais de prescription en matière d'exécution sont les suivants:

- cinq ans pour les amendes (selon l'art. 11, al. 4, DPA en relation avec l'art. 180 AP LIFD/ARS; actuellement: art. 121, al. 1, en relation avec l'art. 185, al. 2, LIFD);
- cinq ans pour les peines pécuniaires (selon l'art. 99, al. 1, let. e, CP en relation avec l'art. 333, al. 1, CP ou les art. 2 DPA et 180 AP LIFD/ARS);
- quinze ans pour les peines privatives de liberté (selon l'art. 99, al. 1, let. d, CP en relation avec l'art. 333, al. 1, CP ou les art. 2 DPA et 180 AP LIFD/ARS).

Ces délais et leurs modalités résultant des principes généraux, une réglementation de droit spécial est superflue.

¹⁹ FF 2012 2649, <http://www.admin.ch/ch/f/ff/2012/2649.pdf>
²⁰ RO 2002 2986

Art. 194

En raison de l'extension des états de faits aux délits et crimes, on pourra dorénavant prononcer également des peines pécuniaires. Ces dernières devront être perçues selon les mêmes règles que celles qui s'appliquent aux amendes et aux frais dans la procédure pénale fiscale (cf. l'art. 185, al. 1, LIFD en vigueur et l'art. 194 AP LIFD/ARS). Les règles de la partie générale du code pénal ne s'appliquent que lorsque la peine pécuniaire n'est pas acquittée et n'est pas recouvrable par voie de poursuite pour dettes (art. 36 CP).

Le champ d'application de l'actuel art. 185, al. 1, LIFD est par conséquent élargi aux peines pécuniaires.

L'art. 194 renvoie entre autres à l'art. 166: ce dernier est également complété des peines pécuniaires.

Art. 195

L'art. 195, al. 1, reprend quant au fond l'actuel art. 196, al. 1, LIFD, tout en l'adaptant à l'extension et à la reformulation des éléments constitutifs d'infraction et aux nouvelles sanctions qui y sont liées (peines pécuniaires). Il tient compte en outre du fait que les impôts irrégulièrement épargnés doivent être perçus en application de l'art. 70 CP (art. 333, al. 1, CP ou art. 2 DPA en relation avec l'art. 180 AP LIFD/ARS).

Art. 196

L'art. 196, al. 1, AP LIFD/ARS reprend quant au fond l'actuel art. 197, al. 1, LIFD, tout en l'adaptant à l'extension et à la reformulation des éléments constitutifs d'infraction et aux nouvelles sanctions qui y sont liées (peines pécuniaires).

Art. 197

L'art. 197 AP LIFD/ARS reprend sous un nouveau numéro l'art. 198 LIFD en vigueur.

Art. 198

En raison de la nouvelle structure, ce numéro d'article est superflu.

Art. 220b

Les nouvelles dispositions pénales ne s'appliquent en principe qu'à des faits survenus après leur entrée en vigueur. Elles sont en revanche applicables lorsque l'acte a été commis avant leur entrée en vigueur, mais qu'il n'a pas encore été jugé et que le nouveau droit est plus clément pour l'auteur (cf. également le projet GAFI, état lors de la consultation, ch. 2.4.3). Cette règle consignée à l'art. 2 CP vaut pour toutes les dispositions à contenu réglementaire matériel, et partant pour celles régissant la prescription. Il n'est donc pas nécessaire de l'inclure expressément à la LIFD.

En principe, les dispositions à contenu réglementaire formel (prescriptions relatives à la procédure) s'appliquent dès leur entrée en vigueur à toutes les procédures, y compris les procédures en cours. Toutefois, s'agissant dans le cas présent de modifications importantes du droit de procédure, il convient de déroger à ce principe général. Pour cela, une base légale s'impose. L'art. 220b dispose dès lors que les nouvelles dispositions à contenu réglementaire formel ne s'appliquent qu'aux cas traités après leur entrée en vigueur; le droit (formel) en vigueur s'applique en revanche aux cas en cours.

3.6 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes

On renverra ci-après aux commentaires de la LIFD dans la mesure où les réglementations de la LHID correspondent à celles de la LIFD.

L'art. 333, al. 1, CP établit que les dispositions générales du CP s'appliquent aux actes sanctionnés par d'autres lois fédérales pour autant que les lois en question ne contiennent pas elles-mêmes de dispositions pénales. La LHID est certes une loi fédérale, mais les infractions en matière d'impôts directs des cantons et des communes ne sont pas des entorses à la LHID, mais aux lois fiscales cantonales qui en découlent. L'art. 333, al. 1, CP ne s'applique donc pas aux procédures pénales fiscales fondées sur des infractions aux lois fiscales cantonales. Les cantons étant tenus, en vertu de l'art. 58 AP LIFD/LHID, de poursuivre et de sanctionner leurs infractions fiscales conformément aux dispositions de la DPA, les dispositions générales du CP s'appliquent aussi à ces procédures pénales fiscales en vertu du renvoi de l'art. 2 DPA. Il n'est donc pas nécessaire de prévoir une réglementation spéciale qui déclarerait applicable la partie générale du CP.

Art. 39, al. 3, et 3^{bis} à 3^{quater}

Cf. le commentaire de l'art. 112 AP LIFD/ARS.

Art. 53

Al. 4: cf. le commentaire de l'art. 153, al. 1^{bis}, AP LIFD/ARS.

Art. 55

L'art. 55 AP LHID/ARS reprend les éléments objectifs et subjectifs constitutifs de l'inobservation d'obligations de procédure de l'art. 55 LHID.

Cf. le commentaire de l'art. 174 AP LIFD/ARS. Contrairement à l'état de faits similaire de la LIFD, la LHID doit mentionner la négligence, car l'art. 333, al. 7, CP ne concerne que les lois fédérales. La tentative n'est pas punissable (art. 105, al. 2, CP et art. 2 DPA en relation avec l'art. 58, al. 1, AP LHID/ARS).

Art. 55a

Cf. l'actuel art. 56, al. 4, 1^{er} tiret, LHID et le commentaire de l'art. 175 AP LIFD/ARS. Pour ce qui est de l'instigation et de la complicité, cf. l'art. 5 DPA en relation avec l'art. 58, al. 1 AP LHID/ARS.

Art. 55b

Cf. l'art. 56 LHID en vigueur et le commentaire de l'art. 176 AP LIFD/ARS.

Art. 55c

Cf. l'art. 59, al. 1, let. a, AP LHID/GAFI et le commentaire de l'art. 177 AP LIFD/ARS.

Art. 55d

Cf. l'art. 57, al. 4, LHID en vigueur et le commentaire de l'art. 178 AP LIFD/ARS.

Art. 55e

Cf. l'actuel art. 59, al. 1, 2^e tiret, LHID et le commentaire de l'art. 179 AP LIFD/ARS.

Art. 56

Sur le fond, l'art. 56 AP LHID/ARS reprend la disposition de l'art. 16 AP DPA/ARS. En principe, le renvoi de l'art. 58 AP LHID/ARS englobe la disposition pénale de l'art. 16 AP DPA/ARS. Toutefois, sa teneur se limite à la législation administrative de la Confédération et ne s'étend pas à celle des cantons. Un simple renvoi à l'art. 16 AP DPA/ARS ne suffit donc pas et l'état de faits doit être adapté en conséquence. Simultanément, on tient compte du fait que les dispositions pénales doivent définir clairement le comportement punissable.

Art. 57

L'art. 57 AP LHID/ARS reprend le contenu de l'art. 17 AP DPA/ARS. Cf. également le commentaire de l'art. 56 AP LHID/ARS.

Art. 58

Al. 1 et 2: cf. le commentaire de l'art. 180, al. 1 et 2, AP LIFD/ARS.

Art. 58a

En vertu de l'*al. 1*, la poursuite des infractions fiscales incombe à la même autorité que celle investie de la compétence de mener la procédure administrative.

Al. 2: cf. le commentaire de l'art. 183, al. 3, AP LIFD/ARS.

Al. 3: cf. le commentaire de l'art. 183, al. 4, AP LIFD/ARS.

Art. 58b

Cf. le commentaire de l'art. 184 AP LIFD/ARS.

Art. 59

Cf. le commentaire de l'art. 187 AP LIFD/ARS.

Art. 59a

Cf. le commentaire de l'art. 181 AP LIFD/ARS.

Art. 59b

Cf. le commentaire de l'art. 182, AP LIFD/ARS.

Art. 60

Al. 1: cf. les actuels art. 56, al. 1^{bis}, et 59, al. 2^{bis}, LHID, de même que, en ce qui concerne les personnes morales, les art. 57b, al. 1, LHID et 59a, al. 2, AP LHID/GAFI. Cf. également le commentaire de l'art. 191, al. 1, AP LIFD/ARS.

Al. 2: cf. l'art. 56, al. 5, LHID en vigueur, et le commentaire de l'art. 191, al. 2, AP LIFD/ARS.

Al. 3: cf. l'actuel art. 59 al. 2^{ter}, LHID, et le commentaire de l'art. 191, al. 3, AP LIFD/ARS.

Al. 4: cf. l'actuel art. 56, al. 3^{bis}, LHID, et le commentaire de l'art. 191, al. 4, AP LIFD/ARS.

Al. 5: cf. le commentaire de l'art. 191, al. 5, AP LIFD/ARS, de même que l'art. 56, al. 1^{er}, LHID en vigueur, relatif à la dénonciation spontanée et qui précise les conditions de l'impunité en cas de dénonciation spontanée.

Art. 60a

Cf. l'actuel art. 56, al. 3^{bis}, LHID, et le commentaire de l'art. 192 AP LIFD/ARS.

Art. 61

Pour ce qui est des délais de prescription, cf. l'art. 58, al. 1 et 2, AP LHID relatif à l'adaptation des LIFD et LHID aux dispositions générales du CP, et l'art. 60, al. 1, AP LHID/GAFI.

En ce qui concerne les jugements de première instance, cf. l'art. 58, al. 3, AP LHID relatif à l'adaptation des LIFD et LHID aux dispositions générales du CP.

Cf. également le commentaire de l'art. 193 AP LIFD/ARS.

Art. 72xxx

Un délai doit être fixé aux cantons pour l'adaptation de leurs lois fiscales. Comme pour d'autres modifications de la LHID, on propose un délai de deux ans.

Art. 78f

Cf. le commentaire de l'art. 220b AP LIFD/ARS.

3.7 Loi fédérale sur l'impôt anticipé

Indication générale et art. 5, al. 1^{bis}

Dans l'ensemble de la LIA, l'expression «Administration fédérale des contributions» est remplacée par «AFC». L'abréviation est introduite à l'art. 5, al. 1^{bis}, AP LIA.

Art. 36

L'al. 1 de l'actuel art. 36 LIA reste inchangé; il correspond sur le fond à l'art 111, al. 1, 1^{re} phrase, LIFD. En revanche, l'al. 2 relatif à l'assistance administrative d'autorités autres que fiscales est formulé de la même manière que l'art. 112, al. 1, AP LIFD/ARS.

Les al. 3 et 4 prévoient les mêmes obligations d'annonce que l'art. 112, al. 1^{bis} et 1^{er}, AP LIFD/ARS. Les dérogations aux obligations d'assistance administrative et d'annonce sont réglées de la même façon qu'à l'art. 112, al. 3, AP LIFD/ARS. Les al. 7 et 8 reprennent quant au fond la réglementation existante de l'art. 36, al. 3 et 4, LIA.

4 Conséquences

Les charges supplémentaires, financières et au titre du personnel, que les modifications proposées pourront éventuellement engendrer ne peuvent encore être estimées: elles le seront durant la suite des travaux. Néanmoins, on peut aujourd'hui déjà s'attendre à ce que les cantons soient davantage touchés par les changements découlant du projet que ne le sera la Confédération. Dans le sens d'une estimation provisoire, on peut s'attendre aux conséquences exposées ci-après.

4.1 Conséquences pour la Confédération

En matière d'impôts indirects, les présents projets de lois ne provoqueront aucun changement notable pour la Confédération. En particulier, les obligations mutuelles d'annonce et le fait que toutes les autorités fiscales disposeront des mêmes moyens pour élucider les faits concernés permettront de mieux coordonner et de faciliter les investigations.

Dans le domaine des impôts directs, les changements sont en revanche fondamentaux. Ils concernent avant tout les cantons, car les administrations fiscales cantonales devront revoir en profondeur leurs moyens d'investigation et leurs procédures. Si, comme prévu, le projet GAFI entre en vigueur, l'administration des preuves en cas de soupçon d'infraction fiscale qualifiée occasionnera des charges accrues, car des faits complexes devront être prouvés, par exemple en rapport avec

le caractère astucieux de l'acte. Si les administrations fiscales cantonales n'étaient pas dotées des moyens d'investigation renforcés prévus par le présent projet, on devrait s'attendre à un transfert des cas à la Confédération. Il en résulterait un élargissement des compétences de l'AFC, qui lui imposerait de mener davantage de procédures que ce n'est le cas actuellement. Ses besoins en ressources augmenteraient, sans que l'on puisse les chiffrer avant l'issue des révisions en suspens et la disparition des incertitudes quant aux compétences.

Le présent projet ne devrait cependant pas entraîner une augmentation significative du nombre des procédures menées par l'AFC, car l'écrasante majorité des procédures menées aujourd'hui impliquent plus d'un canton. C'est pourquoi on ne doit pas s'attendre à des besoins de ressources supplémentaires dans ce domaine.

On ne sait aujourd'hui dans quelle mesure les modifications proposées influenceront sur les recettes de la Confédération. L'application plus systématique du droit pénal fiscal grâce aux nouveaux moyens d'investigation pourraient mener à davantage de condamnations. Des recettes supplémentaires sous la forme d'amendes et de peines pécuniaires ne constituent toutefois pas le but du projet, et leur montant n'aurait qu'une incidence mineure sur les finances de la Confédération. Le fait que la personne morale ne devra plus répondre de la soustraction de ses propres impôts et que la poursuite visera dorénavant uniquement la personne physique auteur de l'acte pourrait en revanche entraîner une baisse des recettes au titre des amendes (et nouvellement des peines pécuniaires), notamment lorsqu'il sera impossible de déterminer au sein des grandes entreprises les auteurs physiques de l'acte ou qu'il sera impossible de leur attribuer l'infraction, ou encore lorsque la personne physique ne sera pas en mesure de s'acquitter des fortes amendes et peines pécuniaires qui seront prononcées. Une diminution des recettes au titre des amendes résultera également du fait que la possibilité de cumuler les amendes en matière d'impôts directs disparaîtra. L'application du principe de l'aggravation des peines (contrairement au cumul des amendes) ne mènera toutefois pas nécessairement à des amendes moins élevées. En effet, dans la pratique, les amendes infligées sont souvent plus faibles que ce que la gravité de l'acte n'exigerait, dans le but d'atténuer les effets du cumul des amendes.

La possibilité qu'ont les autorités fiscales, dans le cadre des procédures pour soustraction d'impôts directs, d'obtenir des données bancaires n'aura aucune incidence sur la politique suisse d'assistance administrative en matière fiscale vis-à-vis de l'étranger. En revanche, l'application des conventions de double imposition en vigueur offrira de nouvelles possibilités vis-à-vis des Etats avec lesquels la Suisse a conclu des conventions de double imposition conformes aux normes de l'OCDE. Elle permettra à la Suisse d'inviter ces Etats, par le biais de l'assistance administrative, à lui fournir des informations bancaires en cas de soupçon d'infraction fiscale, c'est-à-dire dès l'instant où une procédure pénale fiscale est ouverte. On peut dès lors s'attendre à une augmentation du nombre des demandes d'assistance administrative adressées par la Suisse à l'étranger, c'est-à-dire essentiellement par les administrations fiscales cantonales. Cette augmentation de nombre de procédures d'assistance administrative entraînera certainement des conséquences sur besoins en personnel du service d'échange d'informations (SEI) de l'AFC. Là encore, une estimation reste difficile, mais il conviendra de suivre la question en permanence et en toute transparence.

4.2 Conséquences pour les cantons et les communes

A l'heure actuelle, les cantons mènent quelque 4 000 à 6 000 procédures annuellement pour des soustractions d'impôts. Une part non négligeable de ces cas pourrait tomber sous le coup de la nouvelle notion d'escroquerie fiscale. En effet, jusqu'à présent, les soustractions d'impôt commises astucieusement relevaient du même état de faits que celles sans caractère astucieux. L'applicabilité de la DPA aux procédures pénales fiscales et, partant, aux procédures pour soustraction d'impôts des administrations fiscales cantonales imposera aux cantons des changements radicaux, notamment en matière d'organisation: mais si l'on entend placer le droit pénal fiscal sur des bases modernes, ces conséquences sont inévitables.

Les autorités cantonales de l'impôt fédéral direct mènent aujourd'hui déjà les procédures pour soustraction d'impôt. L'applicabilité de la DPA élargit significativement les moyens d'investigation des autorités fiscales dans toutes les procédures pénales fiscales. La plupart des cas devraient pouvoir être liquidés sans charges excessives. Les autorités fiscales sont tenues de respecter strictement les règles établies de la procédure pénale (pour ce qui est par ex. de l'indemnisation des témoins et des personnes appelées à donner des renseignements, de l'organisation et du déroulement de perquisitions domiciliaires, des procédures de recours, etc.), notamment dans les cas où toutes les possibilités d'investigation offertes par le droit pénal doivent être mises à contribution. Il peut en résulter pour les responsables de la procédure une charge supplémentaire considérable. En raison des nouveaux moyens d'investigation offerts par la DPA, les administrations fiscales cantonales devront probablement disposer d'experts supplémentaires ou veiller au perfectionnement professionnel des effectifs en place. Il est dès lors vraisemblable que les présentes modifications du droit entraîneront pour les cantons des conséquences en termes d'effectifs et de coûts liés à la formation et aux investissements y afférents. Il n'est toutefois pas possible, à l'heure actuelle, de chiffrer ces retombées.

L'actuel état de faits du faux dans les titres est aujourd'hui jugé par les tribunaux pénaux parallèlement aux soustractions d'impôts. Bien que cet état de faits soit souvent réuni – du moins quant aux éléments objectifs (le recours à une fausse comptabilité suffit en effet) -, les procédures pour faux dans les titres sont extrêmement rares dans la pratique. Par conséquent, les tribunaux pénaux sont aujourd'hui très peu sollicités par de telles infractions, de sorte que la disparition des ces procédures ne devrait pas avoir de répercussions sensibles pour les autorités pénales cantonales.

En revanche, d'importants changements résulteront du fait que les tribunaux pénaux seront appelés à juger les infractions fiscales pour autant que le prévenu demande un jugement ou qu'une peine privative de liberté semble une sanction adéquate à la suite d'une escroquerie fiscale ou d'une escroquerie fiscale qualifiée. Dans le droit en vigueur, les commissions cantonales de recours et les tribunaux administratifs cantonaux sont compétents pour statuer sur les recours contre des jugements relatifs à une infraction fiscale. Les modifications proposées transfèrent cette compétence aux tribunaux pénaux. Les commissions cantonales de recours existantes et les

tribunaux administratifs cantonaux perdent ainsi leur compétence en matière de jugement d'infractions fiscales, et leur charge de travail échoit aux autorités pénales. Ces dernières devront acquérir les connaissances spécialisées nécessaires pour qualifier des actes sous l'angle du droit fiscal et, éventuellement, calculer le montant des impôts soustraits. Il en résultera d'importants besoins de formation pour les juges et procureurs.

Il conviendra, lors des travaux ultérieurs, de préciser les charges supplémentaires sur les plans du personnel et des finances.

4.3 Conséquences économiques

Les modifications proposées ne devraient pas entraîner de conséquences économiques.

5 Aspects juridiques

5.1 Constitutionnalité et légalité

Les modifications proposées se fondent sur les mêmes bases constitutionnelles que les actes à modifier.

En vertu de l'art. 129, al. 1, de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), la Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Selon l'al. 2, l'harmonisation s'étend entre autres au droit pénal en matière fiscale et au droit de procédure. En vertu de l'art. 123, al. 2, Cst., l'organisation des autorités judiciaires relève des cantons.

La compétence législative de la Confédération en matière de TVA découle de l'art. 130 Cst., et en matière d'impôt anticipé et de droits de timbre de l'art. 132 Cst. Il s'agit à cet égard de compétences législatives fédérales globales qui s'étendent au droit de procédure.

5.2 Compatibilité avec les obligations internationales

Le présent projet de loi est compatible avec les obligations internationales de la Suisse. En qualité d'Etat signataire, notamment de la Convention européenne des droits de l'homme, la Suisse est tenue de mettre en œuvre les dispositions correspondantes et de reprendre la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme. Toutes les procédures pénales fiscales s'alignent sur la DPA: on garantit par conséquent le respect des principes du droit pénal dans la procédure, les droits octroyés par le droit pénal aux inculpés, la désignation claire des mesures d'enquête à disposition et la proportionnalité de leur application.

5.3 Frein aux dépenses

Le projet ne prévoit aucune dépense soumise au frein aux dépenses (art. 159, al. 3, let. b, Cst.).

Consultation