



Documentation de base

Date: 02.07.2014

Droit pénal en matière fiscale: infractions, procédures et compétences

1. Infractions

Dans la législation en vigueur sur les impôts directs, la réduction illégale du montant des impôts dus peut être sanctionnée d'une part à titre de soustraction d'impôts (sur la base du résultat) et d'autre part à titre d'escroquerie fiscale (sur la base de l'abus de confiance). L'élément constitutif de la soustraction d'impôts couvre tous les cas de diminution illicite de l'impôt dû: l'infraction pénale comprend aussi bien les faits simples que les faits complexes, aussi bien la soustraction de montants infimes que de montants élevés, voire très élevés. La disposition sur l'escroquerie fiscale, en revanche, sanctionne l'utilisation de titres faux ou falsifiés dans le but de soustraire des impôts, elle punit donc l'acte et non le résultat. On se trouve ainsi face à des situations dans lesquelles une personne peut être punie deux fois pour les mêmes faits. La révision du droit pénal entend remédier à cette situation. L'escroquerie fiscale ne doit plus être considérée comme une deuxième infraction indépendante, mais comme une forme qualifiée de la soustraction d'impôts. En matière de soustraction d'impôts, l'infraction qualifiée est réputée réalisée lorsque la soustraction est commise de façon astucieuse. C'est pourquoi les infractions et les sanctions doivent être conçues de la manière suivante:

Classement pénal	Infraction	Sanction	
Inobservation de prescriptions d'ordre	Violation de l'obligation de collaborer	Amende pouvant aller jusqu'à 10 000 francs	Comme jusqu'à présent
Contraventions	Violation d'obligations de procédure	--	Comme jusqu'à présent
	Soustraction d'impôts	En principe, le montant de l'amende atteint le maximum de la fourchette; pour les soustractions commises par négligence le montant de l'amende correspond au minimum de la fourchette.	Nouvelle peine

Délit	Escroquerie fiscale (soustraction d'impôts commise astucieusement)	Peine pécuniaire ou peine privative de liberté en plus de l'amende, dont le montant correspond au montant de l'amende prononcée pour les actes qui ne sont pas commis astucieusement.	Nouvelles caractéristiques et nouvelle peine
-------	--	---	--

Dans le domaine des impôts indirects, les éléments constitutifs de l'infraction sont déjà basés sur ce concept.

2. Procédures, moyens d'enquête et protection juridique

A l'avenir, le droit pénal administratif (DPA) devrait en principe régir toutes les procédures pénales en matière fiscale. Il n'implique pas uniquement une harmonisation des procédures mais introduit aussi l'égalité de traitement entre les procédures applicables aux impôts directs et celles qui sont applicables aux impôts indirects. Le Conseil fédéral a toutefois demandé d'examiner et de comparer les avantages et les inconvénients du DPA et du code de procédure pénale (CPP). Si des motifs importants plaident en faveur du CPP, ce dernier sera appliqué à la place du DPA.

Dans la législation sur les impôts directs, les procédures pénales en matière fiscale sont menées selon les règles de la procédure de taxation, raison pour laquelle il est souvent compliqué d'élucider les faits concernés. Les codes de procédure pénale (DPA et CPP) fournissent des moyens d'enquête efficaces pour mener les procédures pénales en matière fiscale. En font partie, outre la possibilité d'auditionner le prévenu, l'audition de personnes appelées à donner des renseignements et de témoins, la production d'actes ainsi que des mesures de contrainte (notamment la perquisition domiciliaire et la fouille de personnes, ainsi que le séquestre de moyens de preuve et de valeurs). Toutefois, ces mesures de contrainte ne peuvent être exécutées que par des spécialistes spécifiquement formés et il y a lieu d'observer le principe de la proportionnalité. En revanche, les droits du prévenu demeurent préservés par les garanties constitutionnelles. L'examen judiciaire est également possible en cas d'application du DPA: contrairement à ce que prévoit le droit en vigueur, les personnes concernées auront désormais la possibilité d'interjeter recours déjà contre les différents actes d'enquête et d'obtenir ainsi un contrôle judiciaire des mesures concernées. Par ailleurs, au terme de l'instruction, le prévenu pourra, en cas d'application du DPA, exiger que l'affaire soit examinée et jugée par un tribunal pénal.

3. Accès aux données bancaires

Conformément à la législation en vigueur, la Confédération et les autorités de poursuite pénale peuvent, dans toutes leurs procédures pénales, se procurer les données et informations directement auprès des banques. Cela est également valable pour les procédures concernant les impôts indirects. Lors de la poursuite des auteurs d'infractions pénales, cette mesure d'enquête s'est également avérée être un instrument important pour élucider les faits. Il s'agit d'un moyen à disposition des enquêteurs, aussi bien en vertu du DPA que du CPP. Le Conseil fédéral considère toutefois qu'il s'agit d'un sujet particulièrement sensible, raison pour laquelle il a décidé que les autorités fiscales cantonales doivent disposer d'une autorisation pour pouvoir se procurer des données auprès des banques. Le Conseil fédéral maintient cette disposition du projet mis en consultation. Les participants à la consultation ont critiqué le fait que le chef de l'autorité fiscale cantonale soit chargé de délivrer cette autorisation, estimant que ce dernier ne jouissait pas de l'indépendance requise, et ont demandé qu'une autre autorité soit désignée à cet effet. Ces réserves ont été prises en compte et les cantons devront désigner une autre autorité pour délivrer les autorisations. La nécessité de disposer d'une autorisation constitue une particularité des procédures pénales en matière fiscale menées par les administrations fiscales cantonales. Elle doit permettre de répondre aux craintes selon lesquelles une

procédure pénale pourrait être engagée afin de récolter des informations en vue de la taxation.

4. Compétences

Les cantons sont responsables d'appliquer la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) sous la surveillance de l'AFC. La Confédération est, quant à elle, responsable du contrôle et de la perception des impôts indirects, dont les processus sont exécutés par l'AFC et, pour ce qui est de l'impôt sur les importations (TVA), par l'Administration fédérale des douanes.

Il convient de maintenir le principe attribuant aux autorités fiscales la compétence d'exécuter les lois fiscales. La nouvelle définition des infractions implique que la compétence de poursuivre les auteurs d'escroquerie fiscale revient également aux administrations fiscales, étant donné que l'escroquerie fiscale constitue désormais un cas de soustraction d'impôts qualifiée. D'autre part, il est désormais possible d'exiger, dans toutes les procédures pénales en matière fiscale, donc également dans celles qui concernent des cas de soustraction d'impôts, que l'affaire soit jugée par un tribunal pénal. Ce dernier conserve par ailleurs la compétence de prononcer les peines privatives de liberté. De cette manière, la répartition des compétences entre la Confédération et les cantons est maintenue. La tâche incombant à l'AFC de surveiller les cantons en matière d'impôt fédéral direct comprend toujours une compétence d'enquêter: l'AFC peut ouvrir une enquête lorsqu'un canton refuse la poursuite pénale malgré la sommation. Elle peut en outre ouvrir une enquête si le soupçon porte sur des infractions pénales commises dans plusieurs cantons et si l'un des cantons concernés lui demande de procéder à l'enquête.

En revanche, si l'examen mentionné sous le ch. 2 permet de conclure que le CPP doit régir les procédures pénales, les autorités judiciaires seront, dans la majorité des cas, les autorités compétentes pour poursuivre les auteurs d'infractions fiscales. La compétence sera alors déterminée en s'appuyant sur le CPP.

5. Autres mesures de la réforme

La réforme comprend également l'uniformisation de la réglementation concernant l'obligation de déclarer et contenue dans la législation régissant la TVA, l'impôt anticipé, l'impôt fédéral direct ainsi que dans le code pénal. Jusqu'ici, il existait uniquement un droit d'annoncer. A l'avenir, en cas de présomption d'infractions fiscales, les autorités administratives, pénales et judiciaires de Suisse auront l'obligation d'annoncer les cas aux autorités fiscales. Lors de l'élaboration de cette procédure d'assistance administrative, il convient de tenir compte des dispositions régissant l'assistance administrative applicables à différentes autorités de surveillance. Cette extension ne permet pas uniquement d'améliorer l'exécution du droit fiscal, mais aussi de coordonner les procédures et de prévenir les peines excessives.

En vertu de la législation sur les impôts directs, les personnes morales sont responsables pénalement de la soustraction de leurs impôts. Les personnes physiques qui ont agi pour leur compte peuvent être poursuivies pour complicité ou instigation. Dans ce cas, il convient de mettre en œuvre le principe pénal général, déjà applicable aux impôts indirects, selon lequel seules les personnes physiques peuvent être considérées comme pénalement responsables. Le caractère punissable des personnes morales est ainsi supprimé. Toutefois, des règles supplétives doivent être créées pour compléter cette mesure de réforme, afin de combler des lacunes en matière de répression.

6. Etapes actuelles de la réforme

Le 17 juin 2010, le conseiller aux Etats Rolf Schweiger a demandé une révision totale du droit pénal en matière fiscale en déposant la motion 10.3493. Ce faisant, il y avait lieu de préserver la relation de confiance spécifique à la Suisse qui existe entre les citoyens et l'Etat. Les principaux éléments de la réforme étaient l'uniformisation et la simplification des

procédures et des sanctions, ainsi que le maintien des garanties procédurales. Le 29 mai 2013, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances de mener une procédure de consultation auprès des cantons, des partis politiques et des associations faitières de l'économie sur un projet d'unification du droit pénal en matière fiscale. La procédure a pris fin le 30 septembre 2013.

7. Statistique concernant les infractions fiscales

Sur son site Internet¹, l'AFC publie diverses indications concernant des procédures pénales en matière fiscale et les procédures exécutées par les cantons suite à des dénonciations spontanées.

Autorité dirigeante	Type d'impôt	Infraction	2009	2010	2011	2012	2013
Administrations fiscales cantonales	Impôt fédéral direct	Procédures pour soustraction d'impôts liquidées	5857	4032	4337	2916	3566
		Procédures liquidées suite à dénonciations spontanées (pas de poursuite pénale)	0	3547	4345	3176	2339
		Nouvelles procédures d'enquête (ASU)	11	24	6	11	13
Administration fédérale des contributions	Impôt anticipé / droits de timbre	Inobservation d'obligations de procédure	n.d. ¹⁾				
		Mise en péril (nouvelles procédures)	632	74	64	58	39
		Soustraction d'impôts / escroquerie (nouvelles procédures)	56	30	12	67	91

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

Par contre, il n'existe aucune estimation du niveau d'improbité des citoyens suisses en matière d'impôts. Il n'existe notamment aucun chiffre relatif au montant total des impôts soustraits. Il est évident que nous ne pouvons que spéculer sur les montants obtenus par le biais de soustractions d'impôts qui n'ont pas été découvertes. Par contre, la statistique sur les infractions fiscales reflète le niveau connu d'improbité des citoyens en matière fiscale, étant donné que les infractions concernées ont été découvertes et que les procédures correspondantes ont été closes par une condamnation.

¹ <http://www.estv.admin.ch/org/00046/00052/00059/index.html?lang=fr>