



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Administration fédérale des contributions AFC

Division principale de l'impôt fédéral direct,
de l'impôt anticipé, des droits de timbre

Mai 2014

Consultation relative à la loi fédérale sur l'unification du droit fiscal pénal

Rapport sur les résultats

Sommaire

ABRÉVIATIONS ET SIGLES DES ORGANES CONSULTÉS	6
CONDENSÉ	8
1 Contexte	10
1.1 Procédure de consultation	10
1.2 Contenu du projet soumis à la consultation	10
1.3 Organes consultés.....	10
1.4 Présentation des avis dans le rapport sur les résultats.....	11
2 Principaux résultats	11
2.1 En général	11
2.2 Concernant des dispositions concrètes.....	12
3 Généralités	12
4 Avis sur les dispositions de l'AP-DPA	14
4.1 Rapports entre la procédure administrative et la procédure pénale	14
4.2 Escroquerie fiscale qualifiée	15
4.2.1 Eléments constitutifs de l'infraction	15
4.2.2 Peine combinée	15
4.3 Dénonciation spontanée.....	15
4.4 Divers.....	16
4.4.1 Non-entrée en matière, décision de classement.....	16
4.4.2 Ouverture de la procédure pénale, classement	16
4.4.3 Responsabilité solidaire des participants à une infraction fiscale pénale	16
4.4.4 Prescription de la poursuite pénale	17
4.4.5 Prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution	17
5 Avis sur les dispositions de l'AP-EIMP	17
6 Avis sur les dispositions de l'AP-LT et de l'AP-LIA.....	17
7 Avis sur les dispositions de l'AP-LTVA	18
7.1 Infractions	18

7.1.1	Soustraction de l'impôt	18
7.1.2	Fixation de la peine	18
7.2	Questions relatives à la prescription	18
7.2.1	Début et durée de la prescription de la poursuite pénale.....	18
7.2.2	Délai de prescription pour l'exécution d'enquêtes pénales en cours	19
7.2.3	Prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution	19
7.3	Autres remarques	19
7.3.1	Dissociation de la procédure pénale et de la procédure administrative; exploitation des preuves	19
7.3.2	Non-entrée en matière, décision de classement.....	20
7.3.3	Dénonciation spontanée.....	20
7.3.4	Assistance administrative et obligation d'aviser	20
8	Avis sur les dispositions de l'AP-LIFD et de l'AP-LHID	20
8.1	Assistance administrative et obligation d'aviser	20
8.2	Infractions	21
8.2.1	Généralités	21
8.2.2	Conception de la soustraction d'impôt et de l'escroquerie fiscale.....	21
8.2.3	Escroquerie fiscale qualifiée.....	25
8.2.4	Distinction entre délit fiscal et crime fiscal: seuil	26
8.2.5	Entrave à l'action pénale	28
8.2.6	Autres remarques	28
8.3	Peine applicable et fixation de la peine	28
8.3.1	Suppression de la peine générale en cas de soustraction d'impôt.....	28
8.3.2	Suppression de l'amende minimale en cas de soustraction d'impôt.....	28
8.3.3	Fixation de l'amende ou du cadre de l'amende en fonction de l'impôt soustrait.....	29
8.3.4	Concours (cumul, aggravation)	30
8.3.5	Escroquerie fiscale / escroquerie fiscale qualifiée.....	31
8.4	Compétence	32
8.4.1	Avis sur la proposition de l'avant-projet.....	32
8.4.2	Rôle et fonction des autorités pénales ordinaires d'après l'avant-projet.....	32
8.4.3	Autres options.....	33

8.4.4	Compétence territoriale	33
8.4.5	Autres remarques	33
8.5	Procédure	34
8.5.1	Avis sur la proposition selon le projet.....	34
8.5.2	Régime procédural du CPP comme alternative	34
8.5.3	Procédure simplifiée	34
8.5.4	Autres remarques	35
8.6	Moyens d'enquête	36
8.6.1	Avis sur le principe	36
8.6.2	Compétence d'ordonner des moyens d'enquête.....	36
8.6.3	Autre remarque.....	36
8.7	Demande de données aux banques	37
8.7.1	Avis sur le principe	37
8.7.2	Autorisation de demander des données bancaires.....	37
8.7.3	Autres remarques	38
8.8	Mesures de contrainte	38
8.8.1	Avis sur le principe	38
8.8.2	Compétence	39
8.9	Infractions fiscales commises dans l'activité d'une personne morale ou avec des incidences pour une personne morale	39
8.9.1	Avis sur le principe	39
8.9.2	Réglementations complémentaires ou alternatives	40
8.9.3	Autres remarques	41
8.10	Position de l'AFC	41
8.10.1	Avis sur le principe	41
8.10.2	Attraction de compétence.....	41
8.10.3	Qualité de partie de l'AFC	42
8.10.4	Enquête à la demande d'un canton.....	42
8.11	Prescription.....	43
8.11.1	Durée du délai de prescription des crimes et délits.....	43
8.11.2	Discordance entre la prescription du rappel d'impôt et celle de la poursuite pénale	43

8.11.3	Autres remarques	44
8.12	Divers.....	44
8.12.1	Dénonciation spontanée.....	44
8.12.2	Amnistie	44
8.12.3	Entrée en vigueur et application des nouvelles dispositions.....	45
8.12.4	Autres remarques	45

Abréviations et sigles des organes consultés¹

alliance sud	alliance sud
ABPS	Association des banquiers privés suisses
AFBS	Association des banques étrangères en Suisse
ARIF	Association romande des intermédiaires financiers
ASA	Association suisse d'assurances
ASB	Association suisse des banquiers (SwissBanking)
ASEFiD	Association suisse des experts fiscaux diplômés
ASG	Association suisse des gérants de fortune
ASM	Association suisse des magistrats de l'ordre judiciaire
CAPS	Conférence des autorités de poursuite pénale de Suisse
CCDJP	Conférence des directrices et directeurs des départements de justice et police
CCIG	Chambre de commerce, d'industrie et des services de Genève
CDF	Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances
CFR	Commission fédérale de remise de l'impôt fédéral direct
Chambre fiduciaire	Chambre fiduciaire
CP	Centre patronal
CSNLAW	CSNLAW studio legale e notarile
Cvsi	Conférences des villes suisses sur les impôts
DB	Déclaration de Berne
economiesuisse	Fédération des entreprises suisses
FER	Fédération des entreprises romandes
Fiduciaire Suisse	Union suisse des fiduciaires
Forum-OAR	Forum suisse des organismes d'autorégulation
Forum PME	Forum PME
FPV	Fédération patronale vaudoise
FSA	Fédération suisse des avocats
FTAF	Federazione ticinese delle associazioni di fiduciari
GCO	Groupe des compliance officers de Suisse romande et du Tessin
GPF	Genève Place Financière
OAD FCT	Organismo di Autodisciplina dei Fiduciari del Cantone Ticino
OAR-ASA	Organisme d'autorégulation de l'Association suisse d'assurances
OAR Casinos	Organisme d'autorégulation des casinos suisses
OAR Fiduciaire Suisse	Organisme d'autorégulation de l'Union suisse des fiduciaires
OAR FSA/FSN	Organisme d'autorégulation de la Fédération suisse des avocats et de la Fédération suisse des notaires
OAR G	Organisme d'autorégulation des gérants de patrimoine
OC-TVA	Organe consultatif en matière de TVA
ODA Genève	Ordre des avocats de Genève
OREF	Ordre romand des experts fiscaux diplômés
PBD	Parti bourgeois-démocratique
PD-Consulting	PD-Consulting GmbH Société de conseil juridique et formation pour les intermédiaires financiers
PDC	Parti démocrate-chrétien
PES	Parti écologiste suisse

¹ La liste ne comprend pas les cantons, qui sont désignés par leur abréviation officielle. Elle inclut les organes consultés au sujet de l'avant-projet de loi fédérale sur la mise en œuvre des recommandations du Groupe d'action financière révisées en 2012, dont les avis ont été repris dans le présent rapport.

PEV	Parti évangélique suisse
PLR	Les libéraux-radicaux
PLR Genève	Les libéraux-radicaux Genève
Prof. Oberson	Professeur Xavier Oberson
PS	Parti socialiste suisse
Raiffeisen	Raiffeisen Suisse
SATC	Swiss Association of Trust Companies
SEC Suisse	Société suisse des employés de commerce
SwissHoldings	Fédération des groupes industriels et de services en Suisse
Travail.Suisse	Travail.Suisse
UBCS	Union des banques cantonales suisses
UDC	Union démocratique du centre
USAM	Union suisse des arts et métiers
USP	Union suisse des paysans
USS	Union syndicale suisse
UVS	Union des villes suisses
VQF	Verein zur Qualitätssicherung von Finanzdienstleistungen
Walderwyss	Walderwyss Rechtsanwälte AG, Zurich

Condensé

La procédure de consultation s'est déroulée du 29 mai 2013 au 30 septembre 2013.

Le projet qui a été soumis à la consultation poursuit deux buts principaux: d'une part, assurer l'application des mêmes dispositions de procédure à toutes les procédures fiscales pénales, et, d'autre part, 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 en respectant les principes du droit pénal. Il doit ainsi permettre d'élucider de façon équitable, efficiente et effective les infractions fiscales et d'éviter les peines excessives.

En tout, 69 organes se sont prononcés sur le projet, à savoir tous les cantons, la CDF, la CCDJP, huit partis (PBD, PDC, PEV, PLR, PES, PS, UDC, PLR Genève) ainsi que 33 organes représentant divers secteurs, industries et métiers (economiesuisse, USS, USAM, UVS, CAPS, ASB, ABPS, OC-TVA, FSA, USP, Cvsj, ASA, SwissHoldings, SEC Suisse, Chambre fiduciaire, Fiduciaire Suisse, Travail.Suisse, ASM, CCIG, CP, CFR, FER, ASG, ASEFiD, Forum-OAR, FPV, FTAF, GPF, OAD FCT, ODA Genève, OREF, CSNLAW, Prof. X. Oberson).

Remarques générales

En tout 21 cantons, la CDF, la CCDJP, le PBD, le PEV, le PES et le PS, deux organisations faîtières de l'économie (SEC Suisse, USS), la FSA ainsi que la Cvsj et l'UVS approuvent et soutiennent les efforts du Conseil fédéral pour réformer le droit fiscal pénal, tout en exprimant des réserves sur des points pour certains essentiels et en demandant un examen approfondi et des adaptations.

Deux autres cantons rejettent le projet sous sa forme actuelle mais soutiennent les objectifs de la révision.

Deux cantons, la CAPS, les PDC, PLR, UDC, PLR Genève, la majorité des organisations économiques nationales (economiesuisse, USP, ASB, USAM, Travail.Suisse) ainsi qu'un grand nombre des représentants du secteur privé (SwissHoldings, Chambre fiduciaire, Fiduciaire Suisse, ASG CCIG, CP, CSNLAW, FER, FPV, FTAF, GPF, ABPS, ASA, ASEFiD) rejettent le projet dans son ensemble, tout en exprimant des avis partiellement différenciés sur des dispositions particulières.

Un canton, plusieurs représentants du secteur privé (Forum-OAR, OAD FCT, ODA Genève, OREF), la CFR et l'ASM indiquent plusieurs points à remanier, sans se prononcer sur l'ensemble du projet.

Aucune disposition commentée dans les avis ne rassemble une nette majorité en sa faveur ou contre elle; au contraire, les partisans et les opposants s'équilibrent.

Infractions

La nouvelle conception des infractions en matière d'impôts directs et la distinction entre infraction de base et infraction qualifiée sont approuvées par la majorité. Tandis que les cantons approuvent la définition des éléments constitutifs qui conjugue l'usage de faux et l'attitude astucieuse, le secteur privé, surtout, formule la critique selon laquelle l'attitude astucieuse n'est pas appropriée comme élément constitutif d'une infraction.

Compétence

La compétence des autorités fiscales pour enquêter et juger toutes les infractions fiscales, sous réserve du renvoi de l'affaire devant un tribunal lorsqu'une peine privative de liberté paraît indiquée à la fin de l'enquête ou à la demande du prévenu, est approuvée par douze cantons, la CDF et l'USS. Sept cantons, le PDC et economiesuisse rejettent la proposition et proposent soit d'autres dispositions (sept cantons, economiesuisse), soit le maintien des dispositions actuelles (PDC).

Dispositions de procédure

Dix cantons, la CDF, le PES et la Cvsi approuvent l'application du droit pénal administratif aux procédures fiscales pénales. Un canton et neuf organisations rejettent cette proposition. Le motif en est, entre autres, que le droit pénal administratif est considéré comme désuet et lacunaire. Ils ajoutent qu'il n'existe pas de procédure uniforme, car en cas de renvoi de l'affaire devant un tribunal, c'est la procédure pénale qui s'applique.

Moyens d'enquête

Onze cantons, la CDF, la Cvsi, l'UVS et trois organisations approuvent l'élargissement des moyens d'enquête sans caractère de contrainte en cas de soupçon d'infraction fiscale. Un canton et neuf organisations rejettent la proposition, notamment au motif que le droit de procédure en vigueur offre suffisamment d'instruments. Selon eux, la proposition met en péril la relation de confiance entre les autorités fiscales et les contribuables.

Trois cantons approuvent expressément la possibilité que toutes les autorités fiscales puissent disposer de mesures de contrainte dans le respect du principe de proportionnalité. Le PLR, le PEV et l'OAD FCT sont favorables à ce que ces dernières soient admises uniquement en cas de soupçon d'une infraction fiscale grave, tandis que l'UDC et huit organisations rejettent de manière générale et expresse de telles mesures.

Accès aux données bancaires

Seize cantons, la CDF, le PBD, le PEV, l'USS, la SEC Suisse et la Cvsi approuvent en principe la proposition que les autorités fiscales puissent effectuer directement des demandes de renseignements à des banques dans le cadre de la procédure fiscale pénale. L'UDC, le PDC et l'ASB rejettent la proposition. Le canton d'UR et le PLR entendent que l'accès aux données bancaires soit uniquement admis en cas de soustraction intentionnelle et continue de montants importants d'impôt.

La majorité des organes consultés considère insuffisante l'autorisation prévue par le chef de l'autorité fiscale cantonale et propose une autre autorité d'habilitation.

1 Contexte

1.1 Procédure de consultation

Le 29 mai 2013, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances de mener une consultation auprès des cantons, des partis politiques et des organisations économiques nationales sur un projet d'unification du droit fiscal pénal.

La procédure de consultation s'est déroulée du 29 mai 2013 au 30 septembre 2013.

1.2 Contenu du projet soumis à la consultation

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.

Le projet qui a été soumis à la consultation poursuit deux buts principaux: d'une part, assurer l'application des mêmes dispositions de procédure à toutes les procédures fiscales pénales, et, d'autre part, 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. Une élucidation équitable, efficiente et effective des infractions fiscales permettant simultanément d'éviter les peines excessives est ainsi assurée.

Le projet soumis à la consultation porte essentiellement sur des modifications de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20), de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21) et de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droit de timbre (LT; RS 641.10). Dans le domaine des impôts directs, le projet prévoit un élargissement important des mesures d'enquête dans la procédure pénale fiscale pour les autorités fiscales cantonales. 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 projet soumis à la consultation nécessite en outre des adaptations de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0) et de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (EIMP; RS 351.1).

1.3 Organes consultés

La liste des destinataires de la consultation se trouve en annexe. En tout, 69² organes se sont prononcés sur le projet, à savoir:

- Les gouvernements de tous les cantons ainsi que la CDF et la CCDJP;
- Huit partis politiques (PBD, PDC, PEV, PLR, PES, PS, UDC, PLR Genève);

² Sans les six avis qui ont été exprimés par des autorités des cantons de GE et du TI et que ces cantons ont joints à leurs propres avis (voir le ch. 1.4).

- Un total de 33 organes intéressés représentant divers secteurs, industries et métiers (CCIG, CP, CSNLAW, economiesuisse, CFR, FER, Forum-OAR, FPV, FTAf, GPF, CAPS, OC-TVA, OAD FCT, Prof. Oberson, ODA Genève, OREF, FSA, USP, ASB, USS, USAM, UVS, Cvsì, ASM, ASA, SwissHoldings, SEC Suisse, Chambre fiduciaire, Travail.Suisse, Fiduciaire Suisse, ABPS, ASG, ASEFiD).

L'Association des communes suisses, l'Union patronale suisse, la Fédération suisse des importateurs et du commerce de gros (Commerce Suisse), les tribunaux fédéraux et le Ministère public de la Confédération ont expressément choisi de ne pas se prononcer sur le projet.

1.4 Présentation des avis dans le rapport sur les résultats

Les arguments des organes consultés sur une question donnée ont été présentés par groupes dans les résultats. C'est pourquoi il est possible dans ce contexte que chaque organe mentionné n'ait pas exprimé tous les arguments résumés du groupe auquel il est rattaché.

Les cantons de FR, NW et SH se sont ralliés à l'avis de la CDF, qu'ils ont complété. Le canton de LU s'est rallié à la position de la Conférence suisse des impôts (CSI). La CSI n'a pas exprimé d'avis en son propre nom, mais elle a approuvé l'avis de son groupe de travail Droit fiscal pénal qu'elle a transmis à la CDF, laquelle l'a repris en y ajoutant un commentaire³. C'est pourquoi les arguments de la CDF sont attribués aux cantons de FR, LU, NW et SH sans qu'il soit indiqué à chaque fois que l'avis de ces cantons résulte de leur ralliement à la position de la CDF (et de la CSI).

De même, la FER adopte les mêmes observations que l'ABPS qui est un de ses membres. C'est pourquoi les arguments de l'ABPS sont aussi attribués à la FER. Enfin, il en est de même d'economiesuisse, qui s'est aussi ralliée à l'avis de l'OC-TVA.

Le projet soumis à la consultation prévoyait de reprendre telles quelles les normes pénales du projet de mise en œuvre des recommandations du Groupe d'action financière (GAFI), révisées en 2012 (ci-après projet GAFI). Les résultats de la consultation du projet GAFI mentionnés dans le rapport qui leur est consacré sont donc cités ici, dans la mesure où il est question de ces normes.

Le canton de GE a transmis dans son avis les arguments de ses Ministère public, Tribunal pénal, Cour pénale de la Cour de justice, Chambre administrative de la Cour de justice et de son Administration fiscale cantonale. De même, le canton du TI a transmis, outre son propre avis, une note rédigée conjointement par les Camera di diritto tributario, Corte dei reclami penali et Ministero pubblico. Ces avis non intégrés à l'avis d'un organe consulté n'ont pas été pris en compte dans le présent rapport mais le seront dans la suite des travaux.

2 Principaux résultats

2.1 En général

La majorité des cantons (AG, AI, AR, BE, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, ZG, ZH), la CDF, la CCDJP, la Cvsì et l'UVS, plusieurs partis (PBD, PEV, PES, PS), deux organisations économiques nationales (SEC Suisse, USS) et la FSA approuvent et soutiennent les efforts du Conseil fédéral pour réformer le droit fiscal pénal,

³ Le commentaire concerne la compétence de délivrer une autorisation pour les demandes de renseignements bancaires et pour ordonner des mesures de contrainte. L'avis du canton de LU comporte un commentaire similaire.

tout en exprimant des réserves sur des points pour certains essentiels et en demandant un examen approfondi et des adaptations. Les cantons UR et VD soutiennent aussi les objectifs de la révision mais pas le projet en sa forme actuelle.

La CAPS considère que le concept de base n'est pas satisfaisant. Les cantons du TI et du VS, plusieurs partis (PDC, PLR, PLR Genève⁴, UDC), la majorité des organisations économiques nationales (economieuisse, USP, ASB, USAM, Travail.Suisse) ainsi qu'un grand nombre des représentants du secteur privé (CCIG, CP, CSNLAW, FER, FPV, FTAF, GPF, ABPS, ASA, SwissHoldings, Chambre fiduciaire, Fiduciaire Suisse, ASG, ASEFiD) ne soutiennent pas le projet.

Le canton BL, la CFR, plusieurs représentants du secteur privé (Forum-OAR, OAD FCT, ODA Genève, OREF) et l'ASM indiquent plusieurs points à remanier, sans se prononcer sur l'ensemble du projet.

2.2 Concernant des dispositions concrètes

Aucune des dispositions proposées dans le projet ne rassemble une nette majorité en sa faveur ou contre elle; au contraire, les arguments pour et contre s'équilibrent.

La nouvelle conception des infractions et la distinction entre infraction de base et infraction qualifiée sont approuvées par la majorité. Tandis que les cantons approuvent la définition des éléments constitutifs qui conjugue l'usage de faux et l'attitude astucieuse, le secteur privé, surtout, formule la critique selon laquelle l'attitude astucieuse n'est pas appropriée comme élément constitutif d'une infraction. De même, la valeur seuil du critère permettant de qualifier une infraction de crime (escroquerie qualifiée) est controversée entre de nombreux organes consultés.

L'adaptation de la compétence de poursuivre pénalement l'escroquerie fiscale qui résulte de la nouvelle conception des infractions, l'élargissement des moyens d'enquête et le passage à l'application de la procédure pénale par les autorités fiscales sont fortement critiqués ici et là. De nombreux organes consultés y voient un durcissement injustifié du droit fiscal pénal. La compétence de l'autorité fiscale pour l'ensemble des infractions fiscales n'est approuvée que par la moitié des cantons environ. Ce sont avant tout les cantons qui approuvent l'élargissement des moyens d'enquête en cas de soupçon d'infraction fiscale.

La plupart des organes consultés débattent de la possibilité que les autorités fiscales puissent demander des renseignements bancaires. Ils considèrent insuffisante l'autorisation prévue par le chef de l'autorité fiscale cantonale et proposent une autre autorité d'habilitation.

Les cantons, en particulier, expriment de fortes réserves quant à la suppression de la punissabilité des personnes morales.

3 Généralités

A propos du moment de la révision: l'UDC et le PLR Genève, ainsi qu'une grande partie des organes du secteur privé (CCIG, CP, FER, FPV, FTAF, GPF, ODA Genève, OREF, ASB, USAM, Fiduciaire Suisse, ABPS) critiquent le moment choisi pour la révision. Étant donné le nombre de questions de droit interne (par exemple concernant l'initiative populaire fédérale «Oui à la protection de la sphère privée») et de questions internationales en suspens, un nouveau chantier de politique intérieure n'est pas opportun. Le manque de coordination et de

⁴ Le PLR Genève demande en outre la suspension du projet jusqu'à la décision populaire sur l'initiative populaire fédérale «Oui à la protection de la sphère privée».

cohérence avec d'autres projets de loi est également critiqué; une vision d'ensemble pour les différents projets fait défaut. SwissHoldings ne voit pas d'urgence ni de pression internationale ou d'autre motif qui nécessiterait d'entreprendre rapidement la révision du droit fiscal pénal.

Nécessité de la réforme: la nécessité d'une réforme ou de remédier aux faiblesses mises en évidence dans le rapport explicatif est expressément reconnue par FR, LU, NW, SH, SO, SZ et la CDF, de même que par les partis PEV, PS et PES, et par les représentants du secteur privé FSA et SEC Suisse. Le canton d'UR, le PLR et SwissHoldings considèrent que des mesures sont nécessaires (notamment en vue d'une simplification), mais rejettent l'axe de réforme proposé.

Le canton du VS, plusieurs partis (UDC, PDC, PLR Genève) et quelques représentants du secteur privé (FTAF, ASB, ASEFiD) nient la nécessité d'une réforme du droit fiscal pénal dans son ensemble ou ne considèrent que des changements ponctuels nécessaires.

*Motion Schweiger*⁵: plusieurs organes consultés (UR, TI; PDC, PLR, UDC; CSNLAW, economiesuisse, FER, ASB, USAM, SwissHoldings, ABPS) critiquent le fait que le projet ne met pas en œuvre la motion Schweiger et ses objectifs. Ainsi par exemple, la distinction entre soustraction d'impôt et usage de faux est supprimée, la sphère privée des clients de banque est insuffisamment protégée et le projet n'est pas fondé sur la confiance entre les autorités fiscales et les contribuables. En outre, la simplification visée n'est pas atteinte et les différentes compétences sont maintenues.

Les cantons de BL, UR et TI ainsi que quelques représentants du secteur privé (eonomiesuisse, ASB, USAM, Fiduciaire Suisse) doutent également que la mise en œuvre du projet apportera une simplification de la pratique. Ils s'attendent au contraire à des procédures plus longues et compliquées, qui entraîneront également une hausse du coût administratif.

Selon certains organes consultés (UR; PLR, PLR Genève, UDC; economiesuisse, FER, GPF, OREF, USP, ASB, USAM, SwissHoldings, ABPS, ASEFiD), le projet entraîne un durcissement général du droit fiscal pénal. Ils fondent cet avis sur les modifications proposées des peines, de la punissabilité de la participation et des dispositions en matière de prescription⁶. Plusieurs organes consultés (VS; FTAF, ASEFiD) voient dans le projet une criminalisation d'affaires touchant les petites gens et les PME.

Pour plusieurs organes du secteur privé consultés (CP, FER, FPV, ASB, USAM, SwissHoldings, CSNLAW), les modifications proposées constituent un changement fondamental du droit fiscal et du droit fiscal pénal, en ce qu'elles instaurent un climat de défiance et remplacent la relation de confiance actuelle par le contrôle et la contrainte. Le canton du VS, l'UDC et l'ASEFiD estiment qu'elles mettent en péril la relation de confiance entre les autorités fiscales et les contribuables. Selon le PLR et CSNLAW, le projet entraîne une baisse du niveau actuel de protection de la sphère privée.

⁵ La motion 10.3493 «Révision totale du droit pénal en matière fiscale» demande une révision «dont la clé de voûte restera le rapport de confiance traditionnel et spécifiquement suisse qui lie le citoyen et l'Etat». En outre, la distinction entre usage de faux et soustraction d'impôt doit être maintenue, tout en fixant leurs limites selon la gravité de l'infraction. Par ailleurs, la révision devra tendre 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.

⁶ Les dispositions concernant la prescription ont été reprises pour la majeure partie du projet de loi sur une adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du code pénal (12.036) sur lequel délibèrent en ce moment les Chambres fédérales.

Divers, partialité: le canton de GL et l'ASEFiD critiquent le fait que le projet soit axé sur les grands cantons. Selon economiesuisse, la FSA et la Chambre fiduciaire, le projet est axé sur les besoins et intérêts des autorités.

La FER et Fiduciaire Suisse considèrent que les objectifs visés de la réforme (simplification de la procédure et des infractions) ne sont pas réalistes, dans la mesure où les genres d'impôts et de taxes se distinguent complètement les uns des autres.

4 Avis sur les dispositions de l'AP-DPA

4.1 Rapports entre la procédure administrative et la procédure pénale

La Cvsj constate, en renvoyant à l'art. 77 DPA, que ce dernier prévoit que le tribunal est lié par une décision entrée en force concernant l'assujettissement à une prestation ou à une restitution. Comme dans la procédure en rappel d'impôt, le contribuable a l'obligation de coopérer et donc de s'incriminer, le rapport entre la procédure en rappel d'impôt et la procédure fiscale pénale ainsi que la possibilité d'utiliser les constatations faites qui en découlent doivent faire l'objet d'un examen plus approfondi.

La FSA se prononce en faveur de l'exécution de la procédure fiscale pénale préalablement à celle de la procédure de taxation en général; dans le cas contraire, il convient de garantir que les déclarations faites dans le cadre de la procédure de taxation et les pièces qui en résultent ne soient pas utilisées dans le cadre de la procédure fiscale pénale (les dispositions de la LTVA en vigueur satisfont à ces exigences et doivent être reprises pour les autres genres d'impôts).

Autres options: d'après la FSA, un objectif principal de la révision doit être la séparation stricte de la procédure en rappel d'impôt et de la procédure fiscale pénale (y compris les diverses compétences en la matière). Ce n'est qu'ainsi que le conflit latent entre l'obligation de coopérer et le droit de ne pas être contraint de contribuer à sa propre incrimination peut être supprimé. Le canton d'UR, l'ODA Genève et l'ASEFiD partagent également cet avis. La FSA voit dans la séparation des procédures un avantage supplémentaire: les autorités chargées de la procédure en rappel d'impôt ne peuvent pas se servir de leur compétence en matière pénale pour faire pression sur le contribuable et obtenir qu'il approuve la taxation.

En effet, elles ne pourraient ainsi même pas donner l'impression de pouvoir le faire. Si la procédure en rappel d'impôt et la procédure fiscale pénale sont clairement dissociées, il ne sera plus possible de remettre en question sous un angle politique l'application de mesures de contrainte dans les enquêtes pénales pour infractions fiscales pénales.

Voir infra les avis présentés au ch. 7.3.1.

Définition de l'assujettissement à la restitution dans le cadre de la procédure pénale: l'ASM propose que les impôts qui n'ont pas été déclarés correctement soient comptabilisés ultérieurement dans le cadre de la procédure pénale. L'obligation de coopérer du contribuable qui n'existe pas dans la procédure pénale serait ainsi compensée par l'élargissement des moyens d'enquête des autorités fiscales; il conviendrait de prendre en compte une éventuelle coopération (volontaire) du contribuable en atténuant la peine (ou en l'annulant).

4.2 Escroquerie fiscale qualifiée

4.2.1 Eléments constitutifs de l'infraction

Certains organes consultés du secteur privé (CSNLAW, ASB, ASA, SwissHoldings⁷), considèrent que les notions «avec le concours de tiers» et «un montant important» (éléments constitutifs d'une infraction qualifiée⁸) ne sont pas suffisamment définies. En outre, la première abaisse le seuil des critères déterminants de l'escroquerie fiscale qualifiée, ce qui conduit à un durcissement notoire.

Le canton du TI souhaite au lieu du concours de tiers revenir à la notion de bande. Il est d'avis que, puisqu'il s'agit d'un crime, cela suppose une organisation complexe. En outre, le concours de tiers est déjà couvert par les al. 1 et 2 de l'art. 14 DPA («attitude astucieuse»). En ce qui concerne l'impôt anticipé, le canton du TI rappelle que la pratique accorde déjà aux actionnaires pour les montants modestes (10 000 à 20 000 francs) des avantages appréciables en argent. Selon lui, de tels cas ne doivent pas tomber sous le coup de l'art. 14, al. 4, DPA⁹.

Le GCO a proposé lors de la consultation sur le projet GAFI de limiter l'infraction aux délits graves en matière de TVA, en se fondant sur la jurisprudence sur l'escroquerie en matière de TVA rendue au sens de l'art. 146 CP [du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP; RS 311.0)]⁹. Et d'après GPF, la notion d'escroquerie en matière d'impôts indirects doit être maintenue sans changement⁹.

4.2.2 Peine combinée

Voir au ch. 8.3.5 le commentaire sur l'art. 177, al. 3 AP-LIFD sur l'art. 55c, al. 3 AP-LHID.

4.3 Dénonciation spontanée

Economiesuisse, l'OC-TVA, la FSA et la Chambre fiduciaire sont favorables à l'unicité de l'impunité en cas de dénonciation spontanée¹⁰ et au rattachement de la dénonciation à la personne physique qui se dénonce spontanément. Ils soumettent à la réflexion le fait que, lors de l'engagement d'un responsable des finances, le fait que celui-ci ait déjà procédé à une dénonciation spontanée pour soustraction d'impôt en son nom ou au nom d'une entreprise ne doit jouer aucun rôle. Les personnes exerçant ce type de fonctions pourraient être désavantagées sur le marché du travail si elles ont déjà procédé une fois à une dénonciation spontanée et ne peuvent plus jamais le faire de leur vie en travaillant pour d'autres employeurs. L'OC-TVA et economiesuisse notent en outre que le droit pénal doit servir avant tout l'application du droit matériel et non la punition de la faute. Sous cet angle, l'impunité devrait être accordée pour toute dénonciation spontanée.

La FSA demande en outre que, si on s'en tient à des procédures différentes, les dénonciations spontanées soumises aux autorités de taxation et d'enquête aient aussi un effet d'impunité pour tous les autres genres d'impôt.

Voir les autres avis sur la dénonciation spontanée aux ch. 7.3.3 (pour la TVA) et 8.12.1 (pour les impôts directs).

⁷ Avis sur le projet GAFI, voir le rapport sur les résultats de la mise en œuvre des recommandations du Groupe d'action financière révisées en 2012 publié en septembre 2013 (ci-après «Rapport sur les résultats GAFI»), ch. 4.4.2.

⁸ Voir art. 14, al. 3, AP-DPA ≈ art. 14, al. 4, DPA/GAFI.

⁹ Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.2.

¹⁰ Art. 13 AP-DPA.

4.4 Divers

4.4.1 Non-entrée en matière, décision de classement

La FSA estime que, d'après l'art. 103, al. 4, phrase 2, LTVA, s'il est renoncé à la poursuite pénale, la décision de non-entrée en matière ou de classement doit être étendue à l'ensemble du droit fiscal pénal. Cela permet de garantir la sécurité du droit, notamment lorsque la même autorité est chargée de la procédure en rappel d'impôt et de la procédure pénale.

Dans le cas contraire, cela aiderait les autorités qui disposent effectivement de moyens de contrainte tels que la taxation d'office à faire accepter une estimation au contribuable concerné.

4.4.2 Ouverture de la procédure pénale, classement

Ouverture de la procédure pénale: SwissHoldings déplore l'absence de conditions clairement définies pour l'ouverture d'une procédure pénale.

L'ASA fait valoir que les enquêtes, en particulier en matière d'impôts indirects, sont liées à des coûts importants. C'est pourquoi, pour éviter qu'une procédure pénale ne soit ouverte à la légère, il convient de motiver les décisions d'ouvrir une procédure pénale et de les notifier aux personnes concernées. Il convient en outre d'accorder un droit de recours à ces dernières. La FSA est aussi d'avis que le prévenu doit immédiatement être informé par écrit de l'ouverture d'une procédure pénale à son encontre. Cela vaut en particulier eu égard à la possibilité qu'ont les autorités de demander des renseignements à des banques; la personne concernée doit avoir la possibilité de fournir ces renseignements elle-même et ne doit pas apprendre longtemps après l'ouverture de la procédure pénale que ces renseignements ont été demandés à sa banque. Sous cet angle, la disposition prévue à l'art. 38, al. 1^{bis}, AP-DPA est insuffisante et la solution de l'art. 104, al. 4, LTVA en vigueur doit être reprise pour l'ensemble du droit fiscal pénal.

Le canton de FR demande, étant donné les conséquences (en particulier la possibilité de mesures de contrainte), que la loi ou au moins le message définisse par des exemples à quelles conditions un soupçon est fondé pour ouvrir une procédure fiscale pénale en matière d'impôts directs.

4.4.3 Responsabilité solidaire des participants à une infraction fiscale pénale

Dans le cadre de la consultation sur le projet GAFI, Raiffeisen, le GCO, la FSA, l'ASB, l'OAR FSA/FSN, l'OAR-ASA, l'AFBS et Walderwyss se sont prononcés contre la responsabilité solidaire des participants à une soustraction d'impôt¹¹ (en matière d'impôts directs):

«L'ASB, notamment, souligne qu'il existe déjà des règles pénales pour sanctionner les personnes participant à un délit ou un crime. En outre, en raison de la notion juridique incertaine de «participation», la proposition entraîne un risque de responsabilité pour l'intermédiaire financier, au cas où son client commettrait une soustraction d'impôt, qu'il est difficile d'évaluer. Une responsabilité solidaire pour les impôts soustraits est en outre contraire aux principes du droit pénal. Par conséquent, il faudrait également supprimer la responsabilité solidaire des art. 177, al. 1, LIFD et 56, al. 3, LHID. En contrepartie, on devrait augmenter considérablement l'amende prévue à l'art. 177 LIFD en cas d'instigation, de complicité ou de participation à une soustraction d'impôt, en la portant à 50 000 francs, voire à 250 000 francs dans les cas graves. (...) L'OAR-ASA mentionne qu'il faut revenir à la

¹¹ Pour la participation à une soustraction d'impôt, art. 177, al. 1, LIFD (fin) en vigueur; pour la participation à une escroquerie fiscale d'après le projet GAFI, art. 186, al. 4, AP-LIFD/GAFI. Nouveau: l'art. 12, al. 3, DPA s'appliquera (comme c'est déjà le cas pour les impôts indirects).

formulation "instigation, complicité, participation". Pour le GCO, la proposition est logique en soi mais devrait être restreinte aux actes, commis à dessein, portant préjudice au fisc suisse et qualifiés de blanchiment d'argent au sens du droit suisse¹².»

4.4.4 Prescription de la poursuite pénale

Voir le commentaire de la prescription au ch. 7.2.1.

4.4.5 Prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution

La FSA indique que l'art. 12 DPA rend possible les créances de rappel, bien que la créance fiscale se soit prescrite d'après les dispositions du droit fiscal pertinentes. En outre, cette disposition est une norme de droit matériel, dont la place n'est pas dans une loi sur la procédure pénale. Elle passe outre au droit matériel fiscal et est contraire à la stricte dissociation entre la procédure en rappel d'impôt et la procédure fiscale pénale, demandée notamment par la FSA. La TVA remédie à ce défaut avec l'art. 105, al. 3 LTVA¹³. La FSA commente en outre que la créance de rappel d'un impôt doit être fondée sur la loi fiscale pertinente. C'est pourquoi l'art. 12 DPA doit être supprimé et l'ensemble des lois fiscales doivent être adaptées selon les réflexions qui ont été menées lors de la révision du droit en matière de TVA.

L'OC-TVA, economiesuisse et la Chambre fiduciaire sont également favorables à ce que la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution résulte exclusivement de la loi administrative. Il est préjudiciable à la sécurité du droit que deux lois doivent être consultées pour pouvoir déterminer les délais de prescription du droit matériel.

5 Avis sur les dispositions de l'AP-EIMP

Le projet reprend l'adaptation proposée dans le projet GAFI de l'art. 3, al. 3, EIMP. La DB a demandé, dans le cadre de la consultation sur le projet GAFI, de supprimer la limitation prévue dans cette disposition. Il est, selon elle, contraire à la cohérence et à l'esprit de cet avant-projet d'affirmer le principe selon lequel l'entraide internationale en matière pénale n'est pas octroyée dans des affaires fiscales.¹⁴

6 Avis sur les dispositions de l'AP-LT et de l'AP-LIA

Les avis concernant l'assistance administrative et l'obligation d'aviser¹⁵ sont résumés au ch. 8.1.

Le canton de FR estime que la révision du droit fiscal pénal doit permettre d'examiner la péremption du droit au remboursement¹⁶ de l'impôt anticipé, en particulier du fait qu'une nouvelle obligation d'aviser est prévue entre les autorités concernées. En cas de distribution dissimulée des bénéfices, la double imposition économique (auprès de la société et des actionnaires), l'accumulation des rappels d'impôts, des diverses amendes et de la péremption du droit au remboursement de l'impôt anticipé a un effet confiscatoire.

¹² Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, p. 49.

¹³ Voir aussi le commentaire au ch. 7.2.3.

¹⁴ Voir le Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.4.

¹⁵ Art. 32 AP-LT; art. 36 AP-LIA.

¹⁶ Art. 23 LIA.

7 Avis sur les dispositions de l'AP-LTVA

Très peu d'organes consultés se sont prononcés sur les modifications proposées de la LTVA, qu'ils voient d'un œil critique. En particulier, l'OC-TVA et *economiesuisse* estiment que la présente révision du droit fiscal pénal supprime la plupart des améliorations du droit pénal en matière de TVA qui avaient été apportées pour les assujettis. Cela est d'autant plus dérangeant selon elles que l'Administration fédérale des contributions (AFC) n'a presque pas recueilli d'expériences pratiques en ce qui concerne les nouvelles dispositions de procédure depuis l'introduction de la nouvelle loi et ne peut donc pas justifier que les dispositions fassent obstacle à une poursuite pénale efficace dans la pratique.

7.1 Infractions

7.1.1 Soustraction de l'impôt

L'OC-TVA, *economiesuisse*, la FSA et la Chambre fiduciaire ont critiqué l'adaptation proposée des infractions¹⁷, car elle conduit à un durcissement du droit qui ne se justifie pas. Ils constatent à propos de l'art. 96, al. 4, let. a, LTVA qu'une mise en péril ne peut constituer une soustraction de l'impôt au regard de la systématique du droit, car en cas de mise en péril de l'impôt, ce n'est pas la diminution de l'impôt qui est le résultat de l'infraction. En outre, la tentative de soustraction d'impôt est déjà punissable aujourd'hui¹⁸, en ce que l'acte punissable auquel tend l'élément constitutif de la mise en péril est déjà soumis à une sanction aujourd'hui. Pour autant qu'il soit nécessaire de durcir le traitement des délits en matière d'impôt sur les importations, la mise en péril de l'impôt sur les importations doit faire l'objet d'une norme autonome.

7.1.2 Fixation de la peine

La FSA préconise de renoncer aux amendes fondées sur le résultat et de passer à des amendes d'un montant maximal limité pour tous les impôts. C'est pourquoi elle approuve la suppression de l'art. 97, al. 1, deuxième phrase, LTVA.

7.2 Questions relatives à la prescription

7.2.1 Début et durée de la prescription de la poursuite pénale

Selon la Chambre fiduciaire, l'OC-TVA et *economiesuisse*, les dispositions régissant la prescription à l'art. 11 AP-DPA, qui doivent dorénavant être appliquées, ne tiennent pas compte des particularités de la procédure d'auto-taxation. En particulier dans le cadre de la taxe sur la valeur ajoutée, le moment auquel un délit déterminé est commis est souvent peu clair. Le droit en vigueur en tient compte¹⁹, en faisant coïncider le début de la prescription avec l'entrée en force de la créance fiscale. Il convient de maintenir cet acquis en matière de sécurité du droit. C'est pourquoi ils demandent, au moins en ce qui concerne l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et l'impôt sur les acquisitions, de faire coïncider le début de la prescription avec l'entrée en force de la créance fiscale. La durée de la prescription doit être de deux ans²⁰ et non cinq²¹ comme pour les autres impôts. Rien ne s'oppose à ce que la prescription en matière de taxe sur la valeur ajoutée présente de manière pragmatique et appropriée une dérogation par rapport aux autres lois fiscales, dans

¹⁷ Art. 96, al. 1 et 4, AP-LTVA.

¹⁸ Voir l'art. 96, al. 5, AP-LTVA et l'art. 96, al. 6, AP-LTVA.

¹⁹ Art. 105, al. 1, LTVA.

²⁰ Cf. art. 11, al. 1, DPA.

²¹ Cf. art. 11, al. 2, DPA.

la mesure où le Conseil fédéral a décidé de ne pas réunir dans une seule loi les dispositions de droit fiscal pénal.

Pour la FSA, le délai de prescription pénal doit être adapté afin que les délais de prescription en matière de taxe sur la valeur ajoutée soient à peu près les mêmes que ceux prévus par les autres lois fiscales.

7.2.2 Délai de prescription pour l'exécution d'enquêtes pénales en cours

Selon l'OC-TVA, economiesuisse et la Chambre fiduciaire, le délai prévu dans le droit en vigueur, dans le cadre duquel une enquête pénale en cours doit être exécutée²², ne doit pas être supprimé. Il constitue un acquis pour l'assujetti eu égard au principe de célérité.

7.2.3 Prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution

A ce sujet, voir aussi le ch. 4.4.5.

En matière de prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution, l'OC-TVA, economiesuisse et la Chambre fiduciaire sont également opposés à l'application proposée des dispositions de la DPA²³ et favorables au maintien de la disposition dérogatoire²⁴ de la LTVA. Selon eux, préférer la procédure pénale n'empêche pas que les autorités fiscales peuvent fixer l'impôt avant l'échéance du délai de prescription légal. Si, contre toute attente, un problème devait effectivement se poser dans ce domaine, ils estiment qu'il faudrait adapter la LTVA de telle sorte que, dès qu'une procédure pénale est ouverte, il conviendrait soit de prévoir l'interruption du délai de prescription absolue pendant la durée de la procédure pénale, soit d'allonger le délai de prescription absolue (pour ce cas particulier).

7.3 Autres remarques

7.3.1 Dissociation de la procédure pénale et de la procédure administrative; exploitation des preuves

L'USS approuve la suppression de l'art. 104, al. 3, LTVA; il est judicieux que des éléments de preuves recueillis dans le cadre de procédures de contrôle sans mesure de contrainte puissent désormais être exploités aussi dans les procédures fiscales en matière de TVA. A l'inverse, l'OC-TVA, economiesuisse, la FSA et la Chambre fiduciaire sont favorables au maintien de la disposition actuelle. Ils estiment que cette dernière met en œuvre la nécessaire dissociation entre la procédure en rappel d'impôt et la procédure fiscale et qu'elle permet de supprimer le conflit entre l'obligation de coopérer dans le cadre de la procédure administrative et le droit de ne pas être contraint de contribuer à sa propre incrimination dans le cadre de la procédure pénale. Pour cette même raison, l'OC-TVA, economiesuisse et la Chambre fiduciaire sont favorables au maintien de l'art. 103, al. 1, LTVA²⁵.

Voir aussi le commentaire au ch. 4.1.

²² Art. 105, al. 4, LTVA.

²³ Art. 11 et art. 12, al. 4, DPA.

²⁴ Art. 105, al. 3, LTVA.

²⁵ Cette disposition prévoit que les dispositions de la DPA en vertu desquelles la détermination de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution prime la procédure pénale ne s'appliquent pas.

7.3.2 Non-entrée en matière, décision de classement

Selon l'OC-TVA, economiesuisse et la Chambre fiduciaire, pour garantir la sécurité du droit, l'obligation de l'autorité de rendre une décision de non-entrée en matière ou de classement (art. 103, al. 4, LTVA) ne doit pas être supprimée.

Voir à ce sujet le commentaire au ch. 4.4.1.

7.3.3 Dénonciation spontanée

En ce qui concerne la dénonciation spontanée²⁶, l'OC-TVA, economiesuisse et la Chambre fiduciaire renvoient à l'obligation de l'assujéti de corriger les erreurs des périodes révolues. Il ne devrait pas être permis que le respect de cette obligation entraîne des sanctions pénales.

L'ASA met en relation l'art. 13 DPA et l'art. 96, al. 6, LTVA, qui doit être supprimé d'après le projet. Elle explique à ce sujet qu'en général il n'existe pas de soustraction d'impôt dans le cadre de l'auto-taxation en matière de TVA; les corrections et dénonciations spontanées résultent la plupart du temps d'interprétations et d'appréciations des états de fait différentes. L'application de la LTVA et des ordonnances et brochures soulève toujours des questions dans la pratique. Les conséquences sont des interprétations et une application différentes de la loi qui peuvent conduire à une «infraction intentionnelle de même nature» au sens de l'art. 13 DPA. L'ASA est donc d'avis que les corrections multiples doivent être possibles sans sanction en matière de TVA, même lorsqu'une infraction intentionnelle de même nature a donné lieu à une dénonciation spontanée. C'est pourquoi les dispositions en vigueur²⁷ doivent être maintenues et le renvoi de l'art. 102, al. 2, LTVA à l'art. 13 DPA doit être supprimé.

Voir les autres avis sur la dénonciation spontanée au ch. 4.3 (concernant la DPA) et 8.12.1 (concernant les impôts directs).

7.3.4 Assistance administrative et obligation d'aviser

Les avis concernant l'assistance administrative et l'obligation d'aviser²⁸ sont réunis au ch. 8.1.

8 Avis sur les dispositions de l'AP-LIFD et de l'AP-LHID

La plupart des organes consultés ne se sont exprimés que sur la LIFD. On suppose que leurs commentaires s'appliquent aussi par analogie aux dispositions correspondantes de la LHID. Les résultats de la consultation sont donc présentés ici ensemble pour les deux lois.

8.1 Assistance administrative et obligation d'aviser

Le canton du JU, la Cvsj, l'USS, Travail.Suisse et le PS approuvent l'institution d'une obligation d'aviser pour les autorités de la Confédération et des cantons lorsqu'elles supposent dans l'exercice de leurs fonctions qu'une taxation est incomplète. Tandis que le canton du TI est d'accord avec l'élargissement, le canton de FR craint que celui-ci ne soit contre-productif, parce que toutes les données sur un administré seraient automatiquement accessibles.

La FTAF, l'ODA Genève, l'ASB et l'ASG ne soutiennent pas l'obligation d'aviser. L'ASB y voit un pas vers l'échange automatique de renseignements. Les autres craignent, entre autres,

²⁶ Art. 102 AP-LTVA.

²⁷ Art. 96, al. 6, LTVA.

²⁸ Art. 75 AP-LTVA.

un surcroît de dépenses et y voient un moyen de pression potentiel. Si une obligation d'aviser était instituée, la mise en œuvre directe et ciblée d'autres lois de droit administratif, en particulier la surveillance des marchés financiers, serait menacée. Dans ce domaine, l'obligation d'aviser est limitée, pour que l'obligation de collaborer puisse s'appliquer; l'obligation de collaborer ne doit pas être mise en échec par le droit de ne pas être contraint de contribuer à sa propre incrimination. Le rapport entre le droit de la surveillance des marchés financiers et le droit fiscal doit donc être précisé. En outre, ils font valoir que l'obligation d'aviser est en conflit avec l'obligation de collaborer du contribuable.

Le canton de TG demande que les conditions de l'assistance administrative²⁹ soient conçues de manière analogue à l'assistance administrative d'après le Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (Code de procédure pénale, CPP; RS 312.0)³⁰. Contrairement aux dispositions proposées, les dispositions du code de procédure pénale prévoient la préservation d'intérêts publics ou privés prépondérants, ce qui devrait s'appliquer également en droit fiscal pénal.

8.2 Infractions

8.2.1 Généralités

*Suppression du concours parfait entre la soustraction d'impôt et l'usage de faux*³¹: plus de la moitié des cantons (AG, BE, BS, FR, GE, GR, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, ZG, ZH), la CDF, plusieurs partis (PBD, PS, PES), la FSA et la Chambre fiduciaire approuvent expressément la suppression du concours parfait entre la soustraction d'impôt et l'usage de faux.

Certains organes consultés font le lien entre, d'une part, le rapport entre la soustraction d'impôt et, d'autre part, l'usage de faux et la question de la compétence pour l'évaluer:

- Ainsi, le canton des GR, bien qu'il approuve la suppression du concours parfait, demande que les autorités pénales ordinaires restent compétentes en matière d'escroquerie fiscale.
- Pour le canton du VS, le PDC, SEC Suisse et Fiduciaire Suisse, la distinction entre soustraction d'impôt et usage de faux y compris la répartition des compétences doivent être maintenues. Cependant, on ne peut pas conclure de leurs avis si la demande est justifiée dans la manière dont le concours parfait est traité ou s'il existe une autre raison (par exemple les questions de compétences ou les possibilités d'enquête).
- Le canton d'UR est favorable à un élargissement de la notion d'escroquerie fiscale à «la soustraction intentionnelle continue de montants importants d'impôt».

Distinction entre infraction de base et infraction qualifiée: seuls peu d'organes consultés se sont exprimés sur la distinction proposée entre infraction de base et infraction qualifiée, à savoir les cantons de BL et NW, le PS, la Cvsj et SEC Suisse, qui l'approuvent.

8.2.2 Conception de la soustraction d'impôt et de l'escroquerie fiscale

Aucun avis n'est parvenu sur la conception des infractions objectives et subjectives, à l'exception de la soustraction d'impôt et de l'escroquerie fiscale. Les observations suivantes ont été faites sur l'escroquerie fiscale, qui a été reprise du projet GAFI³²:

*Combinaison de l'usage de faux*³³ *et de l'astuce*³⁴: «la CDF, la majorité des cantons (AG, AR, BL, FR, GE, GL, GR, LU, OW, SG, SO, SZ, TG, UR, ZG), le PBD et les Verts sont

²⁹ Art. 112, al. 1, AP-LIFD et art. 39, al. 3, AP-LHID.

³⁰ Art. 101, al. 2, CPP.

³¹ Art. 186, al. 2, LIFD; art. 59, al. 2, LHID.

³² Art. 186 AP-LIFD et AP-GAFI ≈ art. 177 AP-LIFD; art. 59 AP-LHID/AP-GAFI ≈ art. 55c AP-LHID.

favorables à la combinaison du modèle de l'usage de faux et de celui de la tromperie astucieuse, même s'il est vrai que le seuil de l'astuce est parfois difficile à établir et que seule la jurisprudence sera probablement en mesure de fixer dans quelques années des éléments concrets à cet égard. SEC Suisse pense également que ce modèle vaut la peine d'être examiné, mais dans le cadre de la réforme du droit pénal fiscal.»³⁵

Le PS se dit d'accord avec la conjugaison de l'attitude astucieuse et de l'usage de faux. Le PES aussi, du moins pour la qualification de délit.³⁶

«VD peut accepter la création de cette escroquerie, mais considère qu'elle doit faire l'objet d'une définition plus précise après consultation des milieux concernés. (...). JU mentionne que la définition de la tromperie astucieuse posera des problèmes de mise en pratique. La délimitation entre la soustraction d'impôt et l'escroquerie fiscale ne sera notamment pas aisée à établir lorsqu'un contribuable refuse de collaborer avec l'autorité fiscale qui ouvre une procédure à son encontre. La définition même de cette notion étant sujette à interprétation, elle pourra, par ailleurs, être propre à chaque canton. L'égalité de traitement entre les contribuables des différents cantons suisses pourrait en être affectée et les procédures menées pourraient conduire à une certaine insécurité juridique.»³⁷

Tandis que la FSA a désapprouvé le critère de l'attitude astucieuse dans le cadre de la consultation sur le projet GAFI, elle s'exprime en faveur de l'application exclusive du critère de l'attitude astucieuse dans le cadre de la consultation sur la révision du droit fiscal pénal: l'escroquerie fiscale doit être fondée sur l'attitude astucieuse et l'utilisation de faux ne doit être considérée comme escroquerie fiscale que si elle a été commise dans l'intention de tromper ou de conforter dans l'erreur. Aujourd'hui, le même acte, s'il est commis dans le cadre d'une activité entrepreneuriale, est passible d'une peine beaucoup plus élevée (escroquerie fiscale) que s'il est commis dans le domaine privé (soustraction d'impôt), car dans presque chaque diminution d'impôt d'une entreprise, un faux titre est en jeu. Si l'usage de faux est conjugué à l'attitude astucieuse, un délit est presque toujours constaté.

Le canton d'UR³⁸ et le PLR estiment qu'aujourd'hui l'infraction d'escroquerie fiscale ne devrait être étendue qu'à la soustraction intentionnelle et continue de montants importants d'impôt.

Le canton du TI³⁹ rejette aussi la nouvelle conception de l'escroquerie fiscale, en particulier l'attitude astucieuse, et s'est exprimé en faveur de l'adaptation de l'infraction d'usage de faux actuelle: afin d'éviter que cette dernière soit déjà constatée lors du seul usage de faux, il convient de tenir compte également de l'impôt soustrait. La Chambre fiduciaire va dans le même sens: les cas de faible importance ne doivent pas être qualifiés d'escroquerie fiscale, même en cas d'attitude astucieuse, en dessous d'un montant déterminé d'impôt soustrait.

³³ Art. 177, al.1, let. a, AP-LIFD; art. 55c, al. 1, let. a, AP-LHID.

³⁴ Voir l'art. 177, al.1, let. b AP-LIFD; art. 55c, al. 1, let. b, AP-LHID.

³⁵ Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, p. 41.

³⁶ Un crime (par ex. infraction préalable au blanchiment d'argent) est constaté lorsque la soustraction d'impôt repose sur l'usage de faux à dessein ou sur une attitude astucieuse.

³⁷ Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, p. 41.

³⁸ Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, p. 43.

³⁹ Le canton du TI a expliqué dans le cadre de la consultation sur le projet GAFI que l'attitude astucieuse pouvait au mieux être inscrite dans la définition de l'infraction préalable au blanchiment d'argent.

L'attitude astucieuse comme élément constitutif de l'infraction: la CDF, plusieurs cantons (FR, GR, LU, NW, OW, SH, SZ, ZG, ZH) et la Chambre fiduciaire⁴⁰ approuvent expressément la tromperie astucieuse comme l'un des critères possibles de l'escroquerie fiscale. Ils observent notamment que le critère de l'attitude astucieuse peut tenir compte de la multitude de formes de la vie économique. En outre, le fait d'essayer de tromper l'autorité n'est pas un élément nouveau (voir l'art. 14 DPA [bien qu'ici d'autres obligations en matière d'enquête existent]; fraude à l'aide sociale).

D'après le PDC, la tromperie astucieuse des autorités fiscales devrait être punissable.

«L'USAM relève que la définition est problématique. Le champ d'application devrait être décrit de manière plus précise. Il est notamment nécessaire de fixer des critères objectifs et mesurables qui détermineraient quand l'astuce est réalisée. De l'avis d'alliance sud, la définition proposée est trop imprécise et restrictive. Elle n'inclut en aucun cas toutes les infractions fiscales commises de manière astucieuse qui privent l'Etat concerné de ressources essentielles pour le financement du bien public. Selon la DB, il conviendrait de définir plus précisément dans la loi ce qu'est une tromperie astucieuse. Ces deux organisations demandent notamment de préciser explicitement que l'usage de montages financiers complexes (par ex. la constitution et la non-déclaration d'une société de gestion de fortune extraterritoriale, ou la création de structures opaques destinées à effectuer des soustractions d'impôt) ou l'intervention de tiers servant à dissimuler une identité (homme de paille) constituent une tromperie astucieuse⁴¹.»

Divers motifs sont présentés par les opposants à l'astuce comme élément constitutif de l'escroquerie fiscale, qui peuvent être regroupés comme suit:

- Il n'est pas nécessaire de prévoir que l'acte punissable ait été commis astucieusement pour satisfaire aux recommandations du GAFI⁴².
- Cela soulève des difficultés pour les intermédiaires financiers et il en résultera une multiplication des communications de soupçons⁴².
- La nouvelle conception de l'infraction va contre le texte de l'initiative «Oui à la protection de la sphère privée» (PLR Genève, ABPS).
- C'est à dessein qu'on a jusqu'ici écarté tout critère subjectif, tel que l'astuce, pour distinguer la soustraction d'impôt de la fraude fiscale. Cette approche a fait ses preuves (ASA).
- L'astuce est une notion vague; elle pose de difficiles questions de délimitation; elle va trop loin⁴³.

L'UDC et l'ASB soutiennent que l'introduction du modèle de l'astuce brouille la frontière entre soustraction d'impôt et escroquerie fiscale. L'UDC craint en outre que, faute de délimitation claire, les contribuables qui ne déclareront pas correctement leur fortune ou oublieront d'en déclarer des éléments seront traités à l'avenir avec une extrême rigueur.

Selon l'OAR-ASA [et l'ASA⁴⁴], la limite entre simple mensonge et astuce est floue. Il n'est pas clair non plus à partir de quel moment un mensonge devient un tissu de mensonges

⁴⁰ Mais uniquement à partir d'un montant défini d'impôt soustrait.

⁴¹ Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, p. 41 et suivante.

⁴² Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, p. 42. Egalement évoqué dans le cadre de la consultation sur l'unification du droit fiscal pénal par le Forum-OAR, GPF et l'ABPS. **[BITTE deutsche Fassung korrigieren GFP falsch>GPF richtig]**

⁴³ Outre les avis qui suivent repris du Rapport sur les résultats GAFI, la CCIG, le PLR Genève, l'USP et l'USAM aussi se sont prononcés pour cette raison contre l'inscription de l'astuce dans la définition de l'infraction d'escroquerie fiscale.

ni s'il y a astuce lorsqu'un contribuable ne réagit pas à la demande du fisc et omet certaines données⁴².

«L'OREF [et GPF] relève également que, selon la jurisprudence, le fait de donner simplement de fausses informations est astucieux, sauf si la dupe n'a pas procédé aux vérifications élémentaires que l'on pouvait attendre d'elle au vu des circonstances. Transposée en matière fiscale, l'astuce serait presque systématiquement réalisée dans les cas de soustraction d'impôt, puisque les auteurs comptent bien sur le fait que l'administration n'aura pas les moyens de vérifier s'il manque des éléments imposables dans leurs déclarations. (...) l'ASB mentionne que la doctrine considère – selon elle à juste titre – que la jurisprudence relative à l'escroquerie de l'art. 146 CP ne devrait pas pouvoir être simplement appliquée à la relation spéciale entre le contribuable et les autorités fiscales. En effet, il existe dans ce cas une relation de subordination et il incombe justement à l'autorité fiscale de vérifier les informations du contribuable. Cette autorité dispose en effet d'instruments que les personnes privées n'ont pas. Ainsi, pour fixer la frontière entre la communication d'informations fausses et l'astuce, il y a lieu de tenir compte des spécificités de la procédure d'imposition. L'UBCS partage également ce point de vue. Dans ce contexte, l'ASG mentionne que l'Etat ne peut pas être une victime de l'astuce et que le modèle de l'astuce doit donc être rejeté en droit pénal fiscal⁴⁵.»

«L'ASB souligne aussi que l'élément "en confortant astucieusement l'autorité fiscale dans son erreur" crée un nouvel état de fait, qui dans certains cas englobe aussi la simple omission de déclarer. Cela a non seulement pour conséquence de faire disparaître la frontière entre soustraction d'impôt simple et escroquerie fiscale, mais rend en outre punissable l'auteur qui empêche la découverte de l'escroquerie fiscale. (...)Par conséquent, si l'astuce devait être maintenue, l'ASB, Raiffeisen et l'UBCS exigent la suppression de cet état de fait. La FSA et l'OAR FSA/FSN sont aussi d'avis que cet état de fait est trop sévère. Selon l'UDC, il est très vague et ne permet plus d'établir une distinction claire entre l'escroquerie fiscale et la soustraction d'impôt⁴⁶.»

– Divers

«Le PLR Genève et l'ABPS estiment que l'élargissement à l'astuce modifie considérablement les rapports entre le citoyen et l'Etat et met à mal l'équilibre entre les droits des citoyens à la protection de la sphère privée financière et la nécessité pour l'Etat de pouvoir collecter les impôts dus. Selon l'ABPS, l'élargissement à l'astuce remet en cause l'ensemble du système fiscal suisse et, dans ces conditions, plus rien ne justifie la perception d'un impôt de garantie tel que l'impôt anticipé. Selon le PLR, il est central qu'un tribunal puisse statuer, en tant qu'instance indépendante, sur l'existence d'un soupçon fondé avant que l'on empiète sur la sphère privée. Combiner la proposition actuelle avec celle de la révision du droit pénal fiscal sur les mesures procédurales revient à réduire considérablement la sphère privée. Or une telle discussion ne peut avoir lieu dans le cadre de la mise en œuvre des normes du GAFI⁴⁶.»

«En ce qui concerne la définition de l'astuce, la SATC rappelle que les structures off-shore sont, dans la plupart des cas, utilisées à des fins absolument légitimes et que l'utilisation de telles structures ne peut pas, en elle-même, constituer un indice d'astuce⁴⁶.»

⁴⁴ Avis exprimés dans le cadre de la consultation sur la révision du droit fiscal pénal.

⁴⁵ Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, p. 42 et suivante.

⁴⁶ Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3 p. 43.

GPF propose de ne pas fonder la définition de l'attitude astucieuse sur l'art. 146 CP, mais sur «l'interprétation de la notion de "fraude fiscale" de l'art. 26 de la convention contre les doubles impositions conclue entre la Suisse et les Etats-Unis, qui reprend largement la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'art. 3, al. 3, EIMP. En d'autres termes, il y a attitude frauduleuse lorsqu'un contribuable utilise ou a l'intention d'utiliser, dans le dessein de tromper les autorités fiscales, des titres faux ou falsifiés, ou une construction mensongère. GPF rejette toutefois une interprétation trop étendue, comme celle ressortant du *Mutual Agreement* du 23 janvier 2003⁴⁷.»

Selon l'ARIF, «en outre, l'usage de titres faux ne devrait être qu'un simple indice et non pas une alternative à la tromperie astucieuse⁴⁸».

Notion de titres: «l'ASB, la FSA⁴⁹ et l'OAR FSA/FSN, Raiffeisen et l'UBCS souhaitent que la notion de titres au sens de la let. a [de l'art. 177, al. 1, AP-LIFD] soit limitée aux documents et autres attestations de tiers. Ils demandent par conséquent que les livres comptables, bilans et comptes de résultats soient supprimés de cette lettre. Il est en effet problématique de qualifier de titres les documents produits par le contribuable lui-même, car ils ne créent pas une relation de confiance entre le contribuable et le fisc. En outre, cela implique également que du moment où des bilans ou comptes de résultats sont produits, toute soustraction d'impôt remplit l'état de fait objectif de l'escroquerie. Cela entraîne une inégalité de traitement entre le contribuable qui doit produire ces pièces comptables et celui qui n'a pas une telle obligation.»⁵⁰

8.2.3 Escroquerie fiscale qualifiée

Les commentaires résumés ici ont été faits dans le cadre de la consultation sur le projet GAFI à propos de l'infraction d'escroquerie fiscale qualifiée⁵¹, qui, en tant qu'infraction préalable au blanchiment d'argent, constitue un crime:

L'ARIF estime qu'il n'est pas justifié de prévoir une escroquerie en matière fiscale différente de celle du droit pénal commun. Ainsi, indépendamment du montant escroqué, l'escroquerie en matière fiscale devrait constituer un crime⁴⁸.

«Pour la DB, l'infraction proposée ne va pas assez loin. Fondamentalement, toute forme intentionnelle de soustraction d'impôt - à part, peut-être, les cas de peu d'importance - devrait être considérée comme une infraction préalable au blanchiment d'argent et être suffisante pour autoriser la levée du secret bancaire. La distinction actuelle entre fraude fiscale et soustraction d'impôt - ou entre délit et crime fiscal, selon l'avant-projet - est artificielle, arbitraire et difficile à défendre du point de vue de la politique extérieure de la Suisse⁴⁸.»

D'après la FTAF, qui rejette le critère de l'astuce, les éléments constitutifs d'une infraction qualifiée de l'art. 14, al. 4, AP-DPA devraient s'appliquer (montant important; concours de tiers).

⁴⁷ Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, p. 43 (mise en italiques de l'original).

⁴⁸ Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, p. 44.

⁴⁹ Dans son avis sur la révision du droit fiscal pénal, la FSA ne reproduit pas cette critique et se prononce en faveur du modèle de l'astuce, selon lequel l'utilisation de faux ne doit être considérée comme escroquerie fiscale que si elle a été commise dans l'intention de tromper ou de conforter dans l'erreur.

⁵⁰ Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, bas de la p. 43 et suivante.

⁵¹ Art. 177, al. 2 AP-LIFD ≈ art. 186, al. 1^{bis}, AP-LIFD/GAFI; art. 55c, al. 2, LHID ≈ art. 59, al. 1^{bis}, AP-LHID/GAFI.

8.2.4 Distinction entre délit fiscal et crime fiscal: seuil

Les organes consultés dans le cadre du projet GAFI ont fait les commentaires suivants à propos de la qualification de crime (seuil de 600 000 francs d'éléments imposables non déclarés):

«Manque de clarté: de nombreux organes consultés (CDF, AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, OW, SG, SO, TG, UR, VS, ZG, ZH, PBD, ABPS, Chambre fiduciaire, FER, GCO, OAR-ASA) relèvent que la notion "d'éléments imposables" reste peu claire. Inclut-elle uniquement les revenus et les bénéfices ou également la fortune et le capital? Si on entend par là l'assiette fiscale, ce n'est pas un critère adéquat, selon BS, car celle-ci est différente pour chaque type d'impôt. FR se demande si cette limite peut s'appliquer globalement à un groupe de contribuables concerné par la même affaire ou si elle s'applique séparément à chaque contribuable. L'ABPS, le Centre Patronal et l'UBCS constatent que le DFF n'apporte aucune justification quant aux motifs l'ayant amené à établir cette limite de 600 000 francs. Selon l'UBCS, il faut expliquer d'où vient ce montant de manière plus précise dans le message, également afin de donner aux intermédiaires financiers d'autres indices pour effectuer les clarifications nécessaires.

Inclusion de l'impôt sur la fortune: l'ABPS, le Centre Patronal, la FER et l'OREF notent que de nombreux Etats ne connaissent pas d'impôt sur la fortune. Dès lors, selon le Centre Patronal, on ne saurait reprocher à un client de ne pas déclarer aux autorités fiscales étrangères un patrimoine qui n'est pas imposable en tant que tel dans cet autre pays. L'ABPS et la FER trouvent arbitraire de considérer qu'une fortune de 600 000 francs pourrait servir d'élément qualifiant. Elles relèvent que dans le secteur de la gestion de fortune, il n'est pas rare de traiter des montants équivalents ou supérieurs à ce seuil. La fixation d'un tel plancher serait par conséquent susceptible de jeter le discrédit sur l'ensemble des établissements actifs dans ce domaine, voire de conduire à une véritable avalanche de communications de soupçons.

Selon la majorité des organes consultés (CDF, AG, AI, AR, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, OW, SG, SO, TG, UR, VS, ZG, ZH, PBD, ASG, Forum OAR, FSA et OAR FSA/FSN, OAR-ASA, OAR Casinos, OAR Fiduciaire Suisse, OAR G et VQF), la prise en compte du seuil de 600 000 francs pour la fortune pourrait conduire à qualifier déjà de crime la soustraction d'un montant de quelques centaines de francs, ce qui, de l'avis de NW, est préoccupant du point de vue du principe de proportionnalité. L'OREF et l'USP estiment également que le seuil est sans aucune mesure avec l'impôt effectivement soustrait.

L'USP propose par conséquent que la limite dans la LHID soit beaucoup plus élevée pour l'impôt sur la fortune. TI, l'ASB, l'ABPS, la FSA et l'OAR FSA/FSN, la FER, l'OREF et Raiffeisen suggèrent, au contraire, d'exclure l'impôt sur la fortune, ce qui ne serait pas contraire au GAFI selon l'OREF.

L'UDC mentionne que l'introduction d'un seuil représente uniquement un niveau de qualification supplémentaire et dissimule la suppression de l'actuelle distinction entre soustraction d'impôt et fraude fiscale.

Exclusion des impôts sur les successions et les donations: de l'avis des Verts et de la DB, cette exclusion n'est pas justifiée.

Montant du seuil: selon l'USP, le seuil est proportionné s'agissant de bénéfices ou de revenus non déclarés. BE, le PS, les Verts, alliance sud et la DB estiment par contre que le seuil est trop élevé, notamment en comparaison avec la fiscalité indirecte. Selon BE et le PS, il devrait être abaissé à 200 000 francs d'éléments imposables non déclarés si ce critère devait être retenu. Les Verts, alliance sud et la DB plaident pour une somme de 150 000 francs, tout en relevant que cela demeure extrêmement élevé du point de vue de la politique

de développement. Les Verts et alliance sud pourraient d'ailleurs renoncer à tout seuil. En revanche, la SATC propose un seuil d'un million pour des raisons pratiques.

Le GCO et l'ODA Genève sont d'avis qu'il faut prévoir dans la loi des seuils différents d'éléments non déclarés, d'une part pour les revenus et d'autre part pour la fortune et le capital.

Opposition entre le critère des «éléments imposables non déclarés» et celui des «impôts soustraits»: la majorité des organes consultés (CDF, AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, OW, SG, SO, SZ, TG, TI, UR, VS, ZG, ZH, PBD, PDC, ASG, Chambre fiduciaire, CSNLAW, economiesuisse, Forum OAR, FSA et OAR FSA/FSN, GPF, OAR-ASA, OAR Casinos, OAR Fiduciaire Suisse, OAR G, VQF, USAM, USP) est d'avis que le critère des «éléments imposables» n'est pas adéquat. Il ne donne en effet aucune indication sur le montant d'impôt effectivement soustrait. Dans les cas limites, il pourrait même ne pas y avoir de soustraction d'impôt, par exemple si les éléments imposables non déclarés ne dépassent pas le solde de revenu négatif annoncé dans la déclaration d'impôt. En outre, retenir ce critère contredit les explications selon lesquelles seules les valeurs patrimoniales soustraites au fisc par le biais d'une infraction préalable criminelle (c'est-à-dire les impôts économisés) peuvent faire l'objet de blanchiment d'argent dans un deuxième temps. GPF relève également que ce critère crée de grandes disparités entre cantons. La majorité des organes consultés considère par conséquent qu'il faut, comme dans la fiscalité indirecte, se référer au montant d'impôt soustrait, c'est-à-dire au résultat de l'infraction, même si ce critère est peu praticable pour les intermédiaires financiers. C'est également ce montant qui sert au calcul de l'amende pour soustraction d'impôt.

L'USP propose un montant d'impôt soustrait de 200 000 francs, le Forum PME de 300 000, la FSA et l'OAR FSA/FSN ainsi que l'USAM de 500 000, l'ASG de 600 000, alors que le Forum OAR et la majorité des OAR (OAR-ASA, OAR Casinos, OAR Fiduciaire Suisse, OAR G et VQF) suggèrent un million, comme en matière de crimes boursiers.

Selon GPF, la législation devrait indiquer que le seuil sera adapté chaque année à la variation de l'indice suisse des prix à la consommation.

Selon l'OAD FCT, ni les éléments imposables non déclarés ni les impôts soustraits ne constituent un critère adéquat, car dans les deux cas l'intermédiaire financier serait contraint d'acquérir des connaissances fiscales nationales et internationales pour remplir son obligation. A son avis, la seule voie praticable est de considérer la fraude fiscale comme une infraction préalable au blanchiment d'argent sans mentionner de limitation. Cela nécessiterait toutefois l'adoption de mesures d'accompagnement, telles une amnistie générale dans toute la Suisse et l'abolition de la dénonciation spontanée non punissable en cas de fraude fiscale.

Élément de qualification supplémentaire (précisions temporelles): de l'avis de nombreux organes consultés, un deuxième élément de qualification devrait être ajouté directement dans le texte de loi, comme c'est le cas dans la fiscalité indirecte. Plusieurs organes consultés (TI, ABPS, ASG, economiesuisse, Forum OAR, OAR-ASA, OAR Casinos, OAR Fiduciaire Suisse, OAR G et VQF) demandent uniquement de préciser que le seuil s'entend par période fiscale (selon le GCO, il faudrait plutôt parler d'année civile). Ainsi, il est clair qu'il n'y a pas de cumul possible sur plusieurs périodes fiscales. D'autres (ASB, FSA et OAR FSA/FSN, OREF, Raiffeisen) considèrent que l'activité criminelle devrait être répétée durant plusieurs années, c'est-à-dire au moins pendant deux périodes fiscales consécutives. Les milieux bancaires invoquent que c'est le seul moyen de rendre le système praticable pour les intermédiaires financiers concernés par l'obligation de communiquer. Pour la FSA et l'OAR FSA/FSN, l'exigence d'une délinquance répétée permettrait de mieux tenir compte de la

gravité de l'infraction. En contrepartie, le seuil pourrait être abaissé à 500 000 francs d'éléments imposables. TI propose d'inclure le métier⁵².»

Enfin, il a été évoqué que les intermédiaires financiers rencontreraient des difficultés considérables lors des vérifications liées au seuil.⁵³

8.2.5 Entrave à l'action pénale

L'ODA Genève considère qu'en regard à la disposition en vigueur de l'art. 305 CP, il n'est pas opportun de créer un délit distinct d'entrave à l'action pénale propre au droit fiscal pénal.

Le canton de TG propose, en se fondant sur l'article 17 DPA, de scinder l'infraction prévue à l'article 57 AP-LHID en deux dispositions: d'une part l'entrave à l'action pénale, d'autre part le recel fiscal.

8.2.6 Autres remarques

Le PDC souligne que le droit en vigueur doit mieux prévoir l'infraction de soustraction d'impôt grave. En revanche, les cas de peu d'importance ne devraient pas être qualifiés de crimes en ce que la non-déclaration par négligence voire la non-déclaration de petits montants deviendraient punissables. En outre, pour toute modification dans le domaine des infractions fiscales, il convient en principe de veiller à ce que les cas de soustraction d'impôt de peu d'importance ne soient pas qualifiés de crimes.⁵⁴

La Cvsj renvoie au fait que les amendes fiscales sont de véritables peines judiciaires, qui vont d'ailleurs bien plus loin que les amendes prononcées pour des contraventions relevant du droit pénal général. En outre, des délais de prescription beaucoup plus longs que pour les contraventions relevant du droit pénal général sont prévus et, contrairement à ces dernières, la tentative de soustraction d'impôt est également punissable. Il en résulte que la conception de la soustraction d'impôt en tant que contravention n'est ni conforme au système ni actuelle. Pour la Cvsj, la soustraction d'impôt est plus proche du délit que de la contravention.

La FSA considère que l'objectif d'unification des infractions communiqué par le Conseil fédéral n'est pas mis en œuvre de manière systématique dans le projet soumis à la consultation. Celui-ci ne consisterait qu'en un ajustement rudimentaire.

8.3 Peine applicable et fixation de la peine

8.3.1 Suppression de la peine générale en cas de soustraction d'impôt

Seuls la Cvsj et le canton de BS sont favorables à la suppression de la peine générale de 100 % de l'impôt soustrait⁵⁵ actuellement en vigueur: d'après la Cvsj, cette suppression de l'amende généralisée permet de prononcer une sanction proportionnelle à la faute. Pour le canton de BS, il faut cependant garantir qu'aucun changement fondamental ne soit apporté à la peine prononcée jusqu'ici et qu'en cas de soustraction d'impôt intentionnelle, une peine générale de 100 % continue d'être prononcée; cela doit être inscrit dans les travaux législatifs.

8.3.2 Suppression de l'amende minimale en cas de soustraction d'impôt

Les cantons d'AG, SZ, SG, AI, AR approuvent la suppression de l'amende minimale fixée par la loi pour la soustraction d'impôt⁵⁵, car cela permet de prononcer une amende

⁵² Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, p. 44 à 46 (mise en italiques de l'original).

⁵³ Voir aussi à ce sujet le Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, bas de la p. 46 et suivante.

⁵⁴ Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, p. 49.

⁵⁵ Art. 175, al. 2 LIFD; art. 56, LHID.

proportionnelle à la faute et de ne pas prononcer d'amende trop élevée en cas de faute minimale. D'après l'ASEFiD, le projet correspond à un droit fiscal moderne sur ce point.

En revanche, le canton des GR est favorable au maintien de l'amende minimale prévue par le droit en vigueur d'un tiers du montant de l'impôt soustrait; en s'écartant de cette amende minimale, on rend plus malaisée la fixation de la peine qui est déjà une tâche difficile.

Le canton de BS propose d'examiner une peine minimale d'un dixième du montant de l'impôt soustrait, afin d'éviter les peines trop symboliques.

8.3.3 Fixation de l'amende ou du cadre de l'amende en fonction de l'impôt soustrait

Sur le principe: le canton de BL approuve que le résultat de l'infraction (impôt soustrait) continue d'être un critère déterminant de la définition du cadre de l'amende. D'autres organes consultés critiquent cependant le fait que la fixation de l'amende pour soustraction d'impôt continue d'être liée au montant de l'impôt soustrait:

- La Cvsi rappelle que, d'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, le montant du délit en cas d'infraction contre le patrimoine n'est qu'un aspect de l'infraction parmi d'autres. En outre, il en résulte une inégalité de traitement par rapport aux fraudeurs fiscaux, puisqu'une peine pécuniaire qui tient compte de critères sociaux leur est infligée. La Cvsi identifie d'autres problèmes dans le fait que l'infraction de soustraction d'impôt est fondée sur le rappel d'impôt, ce qui conduit à une lourde charge pour déterminer ce dernier et à une disposition moindre de l'auteur à coopérer pour établir le rappel d'impôt; les estimations sont problématiques du point de vue du droit pénal et n'offrent donc pas d'issue.
- La FSA voit dans la fixation de l'amende en fonction du résultat de l'infraction une contradiction avec le fait que le droit pénal est fondé sur le principe de la faute et un vestige de l'époque où le droit fiscal pénal était purement un droit de sanction administrative.
- L'ODA Genève allègue que contrairement aux délits économiques, dans le cas de la délinquance fiscale, le préjudice est déjà couvert par le rappel d'impôts. Seule la faute et la situation personnelle de l'auteur devraient compter dans la fixation de la peine.
- D'après l'ASEFiD, le droit fiscal pénal moderne devrait se fonder sur le principe de la faute et non sur le montant soustrait.

La FSA retient en outre qu'entre les différents genres d'impôts, une unification serait réalisée: tandis que la LTVA prévoit un cadre de l'amende indépendant du résultat de l'infraction, le projet persiste, en matière d'impôt anticipé, de droits de timbre et d'impôts directs, à faire dépendre le montant de l'amende du résultat de l'infraction.

Montant maximal des amendes: la FSA demande que pour tous les impôts des dispositions analogues à celles de la LTVA prévoient des amendes d'un montant maximal limité. L'ODA Genève aussi suggère d'examiner un plafond.

Amende en cas de contravention commise en agissant pour une personne morale: d'après le projet, dorénavant seules les personnes physiques qui ont agi pour la personne morale seront punissables en cas de soustraction d'impôt. Dans ce cadre, plusieurs organes consultés ont fait part de réserves en ce qui concerne la fixation de l'amende en fonction de l'impôt soustrait:

- Certains argumentent que la fixation de l'amende prévue ne tient pas compte de la capacité économique de la personne physique, rend impossible la fixation de la peine en fonction de la faute, conduit à des peines absurdes et, en fonction des circonstances, pourrait ruiner la personne physique à qui est infligée l'amende. Ils ajoutent que la question de savoir si le résultat de l'infraction a un effet pour la personne à qui est infligée l'amende ou pour un tiers (c'est-à-dire la personne morale) est déterminante. En outre, il

ne faut pas oublier qu'en cas de distribution dissimulée de bénéfice, la personne physique agissant pour une personne morale peut se voir infliger non seulement une amende pour soustraction d'impôt avec effet pour la personne morale mais aussi une amende élevée pour soustraction d'impôt avec effet pour elle-même si elle n'a pas déclaré la distribution dissimulée de bénéfice comme revenu (AG, FR, GE, LU, NW, SG, SH, SO, SZ, VD, ZG; CDF, Cvsj).

Les cantons d'AG, AR et BS estiment que le rappel d'impôt calculé dans la procédure en rappel d'impôt contre la personne morale ne peut pas servir d'emblée de base à la fixation de l'amende dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt contre la personne physique, en particulier si la personne physique n'est pas concernée par la procédure en rappel d'impôt contre la personne morale.

D'après le canton de SO, une amende infligée à une personne physique en cas de soustraction d'impôt au profit d'une personne morale perd tout effet.

- D'autres organes consultés considèrent que la lourde sanction qui résulte de la disposition proposée est en particulier choquante lorsque la personne à qui est infligée l'amende a agi sur ordre des organes de la personne morale et n'a tiré aucun profit de la soustraction d'impôt (PLR Genève; FER, GPF, OREF, USAM, ABPS).
- L'ABPS et avec elle la FER voient dans les dispositions proposées un durcissement par rapport au droit en vigueur, car aujourd'hui, la participation à une soustraction d'impôt au profit d'une personne morale est en principe frappée d'une amende de 10 000 francs au plus⁵⁶.

8.3.4 Concours (cumul, aggravation)

D'après l'avant-projet, les amendes pour infractions fiscales ne seront plus cumulées à l'avenir⁵⁷. Plusieurs cantons (AG, AI, AR, BE, OW, SG, VD) rejettent la modification prévue pour les raisons suivantes: l'aggravation n'a pas de sens en droit fiscal car, contrairement au droit pénal général, le cadre de l'amende est défini en fonction de l'impôt soustrait. L'application du principe d'aggravation devrait considérablement réduire la peine. En outre, l'interdiction du cumul a pour conséquence qu'en cas de soustraction d'impôt sur plusieurs périodes fiscales, de plus faibles amendes sont prononcées qu'en cas de soustraction unique du même montant total, ce qui constitue une inégalité de traitement. Le même problème se pose dans le rapport entre l'escroquerie fiscale et la soustraction d'impôt sur plusieurs périodes fiscales.

Plusieurs cantons (AI, AG, AR, BS, FR, LU, NW, SG, SH, SO, SZ, ZG, ZH), la CDF et la FSA notent que les dispositions proposées n'apportent pas une unification entre les genres d'impôts, ce qui est en contradiction avec l'objectif du projet. Une partie des organes consultés indique en outre que le cumul ou non-cumul des amendes tient au hasard: ils argumentent ainsi que pour l'impôt anticipé et les droits de timbre, le cumul reste prévu, tandis que pour les infractions en matière de taxe sur la valeur ajoutée poursuivies par l'Administration fédérale des douanes (AFD), l'aggravation de la peine est prévue⁵⁸. Pour les autres infractions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'application de l'art. 9 DPA⁵⁹, que la réforme de la taxe sur la valeur ajoutée avait supprimée, sera de nouveau en vigueur. La LIFD préconise de prendre en compte dans une juste mesure les peines prononcées dans

⁵⁶ Art. 181, al. 3 en relation avec l'art. 177, al. 2, LIFD; art. 57, al. 1, 2^e phrase, en relation avec l'art. 56, al. 3, LHID.

⁵⁷ Art. 180, al. 2, AP-LIFD; art. 58, al. 2, AP-LHID.

⁵⁸ Art. 101, al. 4, LTVA.

⁵⁹ Art. 101, al. 1, LTVA.

des procédures fondées sur les mêmes agissements déjà entrées en force⁶⁰, ce qui fait défaut pour les impôts indirects. C'est pourquoi il convient d'examiner si le concours d'infractions liées relevant des différents genres d'impôts ne devrait pas être régi de manière uniforme par la DPA. Les organes consultés en question sont parvenus à la conclusion que le projet était lacunaire et ne couvrait pas l'ensemble des situations possibles.

L'OC-TVA et l'économie suisse relèvent aussi des contradictions au sujet de l'application et de la non-application de l'art. 9 DPA. D'une part, ils argumentent à propos de l'AP-LTVA qu'en cas de concours entre un acte punissable de droit général et une infraction qui doit être poursuivie dans le cadre d'une procédure pénale administrative, une amende générale n'est pas réalisable; c'est pourquoi l'art. 9 DPA doit (de nouveau) s'appliquer. D'autre part, l'application de l'art. 9 DPA en matière d'impôts directs est expressément exclue⁶¹.

Quelques organes consultés (AG, FR, LU, NW, SH, SO, SZ, ZG, ZH, CDF) ont aussi identifié des problèmes en ce qui concerne l'aggravation de la peine et la disposition du code pénal qui prévoit la condamnation «à la peine de l'infraction la plus grave⁶²». Étant donné que le cadre des peines sanctionnant la soustraction d'impôt n'est pas plafonné, cette «peine de l'infraction la plus grave» n'est pas définie.

La FSA critique l'absence de définition de la «juste mesure» au sens de l'art. 181 AP-LIFD / art. 59a AP-LHID. Il n'est possible d'éviter une peine excessive que si le montant de la somme de toutes les amendes est limité.

8.3.5 Escroquerie fiscale / escroquerie fiscale qualifiée

D'après CSNLAW⁶³, la sanction prévue qui peut aller jusqu'à cinq ans de peine privative de liberté⁶⁴ va à l'encontre de la tradition suisse qui, en général, en raison du rapport de confiance entre l'Etat et le citoyen, prévoit des peines plutôt clémentes en matière d'infractions pénales. En outre, cette sanction ne serait pas cohérente avec celle qui s'applique aux autres délits contre l'Etat; on s'explique difficilement pourquoi un citoyen qui ne satisfait pas à ses obligations fiscales serait puni d'une peine privative de liberté pouvant aller jusqu'à cinq ans, tandis qu'un citoyen qui ne respecte pas le jugement d'un tribunal ou toute autre mesure prise par l'Etat serait puni d'une simple amende.⁶⁵

*Peine combinée*⁶⁶: la disposition d'après laquelle, en cas d'escroquerie fiscale, outre une peine privative de liberté ou une peine pécuniaire, une amende doit être prononcée, dont le montant est défini en fonction de l'impôt soustrait, est nécessaire d'après la CDF, FR, LU, NW, SG, SH, SZ et ZH, car la peine pécuniaire, comme la peine privative de liberté, peut être prononcée avec sursis et son montant est plafonné, contrairement à celui de l'amende pour soustraction d'impôt. Sans cette règle, les infractions graves seraient moins sévèrement punies⁶⁷. Pour le canton de SO, l'amende est une conséquence inéluctable de la suppression du concours parfait.

La Cvsj approuve l'objectif dans lequel l'amende complémentaire à une peine privative de liberté ou à une peine pécuniaire⁶⁸ est prononcée. Cependant, elle doute que l'introduction d'une amende complémentaire dont le montant est lié au montant d'impôt soustrait soit un

⁶⁰ Voir l'art. 181 AP-LIFD.

⁶¹ Rapport explicatif, p. 37 contrairement à l'art. 180, al. 2, AP-LIFD et à l'art. 58, al. 2, AP-LHID.

⁶² Voir l'art. 49, al. 1, CP.

⁶³ Voir aussi le Rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, p. 47.

⁶⁴ Voir l'art. 177, al. 1 et 2, AP-LIFD; art. 55c, al. 1 et 2, AP-LHID.

⁶⁵ Voir l'art. 292 CP.

⁶⁶ Art. 177, al. 3, AP-LIFD ≈ art. 186, al. 2, AP-LIFD/GAFI; art. 55c, al. 3, AP-LHID ≈ art. 59, al. 2, AP-LHID/GAFI.

⁶⁷ Voir disposition analogue à l'art. 14, al. 4, AP-DPA et commentaire à ce sujet au ch. 4.2.2.

⁶⁸ Voir l'art. 14, al. 4, AP-DPA.

instrument approprié pour garantir la sévérité de la sanction infligée à l'auteur d'une infraction qualifiée. C'est pourquoi il faudrait en principe débattre, pour savoir s'il est compatible avec la nature de l'amende que celle-ci, dans son résultat, soit une sanction beaucoup plus sévère qu'une peine pécuniaire.

Le projet reprend les sanctions proposées par le projet GAFI pour l'escroquerie fiscale et l'escroquerie fiscale qualifiée⁶⁹. Les observations suivantes ont été faites à ce sujet:

Le PES, alliance sud et la DB proposent dans la consultation sur le projet GAFI que la peine privative de liberté soit portée à dix ans pour les crimes.⁷⁰

8.4 Compétence

8.4.1 Avis sur la proposition de l'avant-projet

Le concept proposé, c'est à dire la compétence des autorités fiscales pour enquêter et juger toutes les infractions fiscales, sous réserve du renvoi de l'affaire devant un tribunal lorsqu'une peine privative de liberté paraît indiquée à la fin de l'enquête ou à la demande du prévenu, est approuvée dans son principe par les cantons AR, BE, BL, FR, GE, JU, LU, NW, OW, SH, SZ et TG, la CDF et l'USS.

Les cantons de BL, BS, TI et ZG demandent que les cantons soient libres de décider si ce sont les autorités fiscales ou les ministères publics qui enquêtent sur les infractions fiscales en général ou sur certaines catégories d'infractions fiscales (contraventions, délits, crimes).

Les cantons du VS et de SG et economiesuisse remettent ce concept en question: la compétence des autorités fiscales contredit les principes de droit moderne et soulève des problèmes eu égard à la séparation des pouvoirs, elle fait naître des conflits d'intérêts et l'indépendance n'est pas garantie. En outre, les nouveaux moyens d'enquête supposent des connaissances spécifiques et l'appréciation de l'astuce pose un défi particulier aux autorités compétentes.

Le canton du TI approuve la compétence des autorités fiscales uniquement pour les infractions fiscales minimales et s'exprime en faveur de la compétence générale du ministère public pour tous les autres délits fiscaux.

Le PDC rejette la compétence proposée et demande que les compétences actuelles en matière de soustraction d'impôt et d'escroquerie fiscale soient maintenues.

8.4.2 Rôle et fonction des autorités pénales ordinaires d'après l'avant-projet

Représentation de l'accusation devant un tribunal: du côté des cantons (FR, GL, LU, NW, OW, SH, SZ, TG et la CDF), la demande est formulée que les cantons se voient accorder la liberté d'organiser la représentation de l'accusation devant un tribunal pénal en admettant tant le ministère public que l'administration, puisque les personnes chargées de l'enquête pénale disposent d'une formation particulière⁷¹.

La CAPS et l'ASM critiquent le fait que le ministère public devienne partie ou représente l'accusation après le renvoi devant un tribunal: il est contraire à l'économie procédurale que le ministère public doive se pencher sur une procédure entièrement nouvelle pour lui. C'est pourquoi le CAPS considère la participation du ministère public inutile et exagérée, notamment pour les contraventions.

⁶⁹ Art. 177, al. 1 et 2, AP-LIFD ≈ art. 186, al. 1 et 1^{bis}, AP-LIFD/GAFI; art. 55c, al. 1 et 2, AP-LHID ≈ art. 59, al. 1, let. a, AP-LHID/GAFI.

⁷⁰ Pour la DB à dix ans au plus, pour alliance sud à au moins dix ans. Le PES soutient les avis des deux organisations, Rapport sur les résultats GAFI ch. 4.4.3, p. 47 et note 16.

⁷¹ Voir l'exigence en la matière inscrite à l'art. 20, al. 1 DPA.

*Délimitation des compétences entre autorités pénales administratives / ministère public*⁷²: d'après les cantons de BS, SG et ZG, les rôles, les compétences et la légitimation des voies de droit du ministère public et la répartition des compétences entre les autorités administratives et le ministère public ne sont pas clairs et doivent être mieux inscrits dans la loi.

8.4.3 Autres options

Compétence des autorités fiscales pour sanctionner les contraventions: certains des cantons qui approuvent en principe le concept et quelques autres cantons demandent d'examiner si les autorités fiscales ne pourraient pas être chargées de sanctionner les contraventions au sens des art. 17 et 357 CPP, avec des limitations par rapport au concept proposé (FR, LU, NW, SH, ZH; et la CDF). Cette demande est aussi soutenue par le canton du TI, qui estime que les autorités fiscales ne devraient être compétentes que pour les infractions fiscales de moindre importance.

Pour les cantons de ZG et GR, la CCDJP et la CAPS, il est clair que les autorités fiscales (AFC, administrations fiscales cantonales) ne devraient agir comme cela vient d'être évoqué en tant qu'autorité chargée de la répression pénale que pour les contraventions; en cas de soupçon de délit ou de crime, il faut prévoir d'attribuer la compétence au ministère public. D'après la CCDJP, les ministères publics cantonaux devraient être compétents en matière d'impôts directs et le Ministère public de la Confédération en matière d'impôts indirects.⁷³

Compétence d'une autorité spécialisée en droit fiscal pénal pour juger les contraventions: la FSA propose d'attribuer la compétence de juger les contraventions à une autorité spécialisée en droit fiscal pénal au sens des art. 17 et 357 CPP. La compétence des autorités fiscales doit être prévue uniquement pour les cas de peu d'importance dorénavant; sont réservées les affaires jugées par un tribunal (par analogie avec la procédure de l'ordonnance pénale).

8.4.4 Compétence territoriale

De nombreux cantons (AR, BS, FR, GR, LU, NW, OW, SH, SO, SZ, VD, ZG, ZH) et la CDF notent qu'avec l'application de la DPA, la compétence territoriale sera en principe celle de l'autorité du lieu où l'acte a été commis⁷⁴; par conséquent, la compétence pourra revenir à un canton dans lequel le prévenu n'a jamais eu son domicile ni son siège. C'est pourquoi il convient d'inscrire dans une disposition spéciale que le lieu de l'assujettissement détermine la compétence territoriale. Ainsi, le même canton serait compétent pour la procédure pénale et pour la procédure en rappel d'impôt.

Les cantons d'AR, BS, GR et SO ont en outre proposé d'examiner s'il faut prévoir une compétence territoriale unique pour les cas dans lesquels plusieurs compétences territoriales peuvent résulter d'un changement de siège ou de domicile pendant la période pendant laquelle l'acte a été commis ou d'un domicile fiscal secondaire.

8.4.5 Autres remarques

Compétences techniques: le canton de ZH constate qu'une connaissance approfondie du droit fiscal et de la comptabilité sont nécessaires pour bien traiter les affaires. Les ministères publics devraient satisfaire à cette condition s'ils étaient compétents. Dans ce contexte, nous

⁷² Art. 186 AP-LIFD.

⁷³ Le Ministère public de la Confédération a décidé de ne pas faire parvenir d'avis dans le cadre de la consultation. Il s'est néanmoins exprimé dans un courrier séparé sur la proposition de la CCDJP. Il rejette dans ce courrier toute compétence dans le domaine du droit fiscal pénal qui lui est étranger. Ni le droit en vigueur, ni la révision qui en est proposée ne prévoient d'infractions soumises à la juridiction fédérale; cela doit rester ainsi.

⁷⁴ Art. 31, al. 1, première phrase, CPP en relation avec l'art. 22, al. 1, DPA.

renvoyons cependant à l'avis de la FSA qui reconnaît que le jugement d'une affaire de droit fiscal peut être complexe et requérir des compétences spécialisées en droit fiscal. En revanche, l'infraction doit être formulée de telle manière que les autorités pénales puissent la poursuivre et la juger sans compétences spécialisées en droit fiscal.

Juridiction pénale pour les infractions fiscales pénales: la FSA approuve le passage de la juridiction administrative à la juridiction pénale. En revanche, l'ASM doute qu'il soit judicieux que la justice pénale juge les délits fiscaux, que ce soit en matière d'impôts directs ou d'impôts indirects. Le canton de BL, GPF, la FER et l'ABPS expriment aussi des réserves: les différentes compétences pour les recours administratifs et pénaux (tribunaux administratifs et tribunaux pénaux) compliquent considérablement la procédure, entraînent un surcroît de charges et allongent nettement la durée de la procédure. Cette dichotomie procédurale est au détriment du justiciable, car ce dernier, dans les faits, doit faire face à deux procédures différentes, chacune avec des instances de recours différentes. En outre, les tribunaux pénaux devraient attendre jusqu'à ce que l'impôt soustrait soit fixé par l'administration ou la justice administrative, puisque son montant permet de déterminer l'amende.

8.5 Procédure

8.5.1 Avis sur la proposition selon le projet

Plusieurs participants (AG, FR, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, ZH; CDF, Cvsi; PES) approuvent expressément l'application du DPA aux procédures fiscales pénales relatives aux impôts directs.

D'autres participants (BS; CCIG, economiesuisse, FPV, FTAF, CAPS, OC-TVA, FSA, ASB, CF) avancent divers arguments contre l'application d'un DPA suranné, notamment les suivants: la pire des pratiques (*badest practice*) est reprise avec l'application du DPA (par ex. lien entre la procédure de rappel d'impôt et la procédure pénale); divers défauts de la procédure pénale en matière de TVA auraient déjà dû être corrigés à l'occasion de la réforme de la TVA. La succession du DPA et du CPP (par ex. en cas de renvoi pour jugement) est en contradiction avec un régime procédural uniforme, est inefficace en raison de doublons, complique la procédure, ouvre la porte à des erreurs et pose des problèmes de délimitation et d'interprétation. Au surplus, le DPA est un régime procédural inconnu des cantons. Certains des participants susmentionnés avancent aussi l'argument qu'une procédure unifiée comme pour les impôts indirects n'est ni opportune ni proportionnée en raison des différences entre les impôts directs et indirects.

Enfin, plusieurs participants (AG, SZ, TG, ZH; CAPS) critiquent le fait que le DPA ne suit pas le modèle du ministère public adopté pour le CPP.

8.5.2 Régime procédural du CPP comme alternative

Quelques participants se prononcent en faveur de l'application du CPP (FSA, CAPS)⁷⁵ ou demandent d'envisager son application et de sonder les avantages et les inconvénients de ces deux régimes procéduraux (ZG; ASM).

8.5.3 Procédure simplifiée

Champ d'application (plafond de l'amende): La CDF et quelques cantons (BL, FR, LU, NW, OW, SH, SO, SZ, TG, ZG, ZH) reconnaissent que la procédure simplifiée selon l'art. 65 DPA peut être une solution convenable pour les cas simples de soustraction d'impôt. Étant donné

⁷⁵ Cf. aussi ch. **Erreur ! Source du renvoi introuvable.** (autorité pénale compétente en cas de contravention au sens de l'art. 357 CPP).

toutefois que l'amende dépend du montant soustrait, il faudrait que le plafond de l'amende soit nettement plus élevé que celui de 2000 francs prévu par le DPA. Le canton d'UR accorde à la procédure simplifiée une importance capitale car, sur la base du projet, il faut s'attendre à une procédure plus longue et à une charge administrative beaucoup plus élevée. Le plafond de l'amende devrait donc être porté à 30 000 francs pour que la procédure simplifiée s'applique à la majorité des cas. Le canton des GR préconise un plafond de 10 000 francs, et celui de GE un plafond de 50 000 francs.

Inobservation de prescriptions d'ordre: La CDF et plusieurs cantons (AR, FR, GR, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, ZG, ZH) observent que la procédure simplifiée n'est pas utile pour l'inobservation de prescriptions d'ordre, car elle suppose la renonciation à un recours qui ne se produira guère précisément dans ces cas (insoumission du contribuable). C'est pourquoi la grande majorité d'entre eux recommande de formuler une disposition prévoyant, pour l'inobservation de prescriptions d'ordre, la notification directe d'un mandat de répression avec indication des voies de recours sans ouverture préalable d'une procédure (comme le prévoient déjà quelques lois fiscales cantonales).

Autres avis: certains avis préconisent une procédure spéciale plus étendue:

- D'après le canton de VD, les nouvelles règles conduisent à des complications et, par conséquent, à des coûts plus élevés et à une prolongation de la durée de la procédure. C'est pourquoi une procédure simplifiée est indispensable pour les cas de faible ou de moyenne gravité afin que seule une minorité de cas doivent être jugés selon la nouvelle procédure.
- Le canton de SG suggère d'examiner si une procédure accélérée respectant les principes du droit pénal serait possible en cas de soustraction d'impôt simple (pas de notification de la procédure, prononcé direct d'une amende).
- D'après l'ASEFiD, un droit fiscal pénal moderne a besoin d'une procédure de rappel d'impôt simplifiée permettant de régler et de percevoir simplement le rappel d'impôt pour les cas qui ne présentent pas la qualité d'une grave soustraction d'impôt.

8.5.4 Autres remarques

Peines pécuniaires: Le canton d'AG relève que, dans la procédure de l'ordonnance pénale du CPP, seules peuvent être prononcées des peines pécuniaires allant jusqu'à 180 jours-amende au plus⁷⁶, alors que le DPA ne prévoit pas une telle limitation pour les peines pécuniaires et que le renvoi pour jugement n'est prescrit qu'à partir d'une peine privative de liberté⁷⁷. C'est pourquoi il faut examiner s'il doit y avoir un renvoi aux autorités pénales lorsque la peine pécuniaire envisagée est supérieure à 180 jours.

Plusieurs participants confirment explicitement la nécessité d'instruire les infractions de base et les infractions qualifiées *suivant un même régime procédural* (FR, GE, JU, LU, NW, OW, SH, SO, SZ, ZG, ZH; CDF; PS)⁷⁸.

Incertitudes relatives à la disposition applicable du DPA: Plusieurs participants (AI, AR, BE, BL, FR, GR, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TI, VD, ZG, ZH; CDF; Fiduciaire Suisse) critiquent le fait que la hiérarchie légale à deux niveaux soit difficile à appliquer et qu'elle soulève des questions de délimitation. De plus, les dispositions du DPA qui sont applicables ne sont pas clairement définies. Ces participants soulèvent par exemple la question de savoir si les art. 2 à 18 DPA ou l'art. 23 DPA (dispositions pénales pour les adolescents) sont aussi applicables ou pourquoi les art. 16 et 18 DPA n'ont été repris que pour la LHID et pas

⁷⁶ Art. 352, al. 1, let. b, CPP.

⁷⁷ Art. 73, al. 1, DPA.

⁷⁸ En outre, rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, «Procédure (...)», p. 47 s.

pour la LIFD. C'est pourquoi ils souhaitent une coordination plus précise entre les dispositions fiscales pénales de la LIFD / LHID et du DPA. D'autre part, ils demandent de désigner clairement les dispositions qui sont applicables (ou celles qui ne sont pas applicables).

8.6 Moyens d'enquête

Les avis concernant l'accès aux données des banques sont présentés au ch. 8.7.

Parmi les participants qui ont donné explicitement leur avis sur les moyens d'enquête prévus, seul un petit nombre d'entre eux ont fait une différence entre les moyens d'enquête *ayant* un caractère de contrainte et ceux *n'ayant pas* ce caractère. Les avis relatifs à ce deuxième groupe de moyens sont résumés au ch. 8.8.

8.6.1 Avis sur le principe

La CDF, plusieurs cantons (AG, BL, FR, JU, LU, NE, NW, SG, SH, SZ, ZH), la CvsI, l'UVS et certains représentants du secteur privé (OREF, USS, Travail.Suisse) ont émis des avis positifs sur la proposition d'élargir les moyens d'enquête des autorités fiscales. Le canton du JU et l'OREF s'attendent toutefois à une charge de travail supplémentaire et à la fin de l'«entente cordiale».

La CDF et, avec elle, les cantons de FR, LU, NW, SH et SZ relèvent que la soustraction d'impôt doit être combattue avec les mêmes moyens que les autres infractions si elle ne doit pas constituer une infraction sans gravité.

L'OAD FCT tient pour disproportionné d'autoriser des moyens d'enquête élargis en cas de simple non déclaration sans falsification de documents (omission). C'est pourquoi il préconise de limiter cet élargissement à la fraude fiscale au moyen de faux documents.

Pour différentes raisons, le canton du VS et divers participants du secteur privé (CP, CSNLAW, FER, FPV, FTAf, OREF, USAM, Fiduciaire Suisse, ABPS) se montrent critiques: un élargissement des moyens d'enquête possibles confère trop de pouvoir aux autorités fiscales; l'autorité fiscale devient alors non seulement un policier fiscal, mais aussi un procureur et un juge. La proposition mène à une criminalisation et n'est pas seulement en contradiction avec le rapport de confiance, mais le détruit complètement. Même si l'on vise l'accès aux données des banques (cf. à ce sujet ch. 8.7), les autres moyens d'enquête sont excessifs et hors de proportion avec les prétendues faiblesses du droit actuel. Fiduciaire.Suisse avance en outre en tant qu'argument que la procédure actuelle offre suffisamment d'instruments et qu'il n'est donc pas nécessaire d'élargir les moyens d'enquête. D'après le CSNLAW, la délinquance fiscale constitue un phénomène marginal; on ne voit donc pas pourquoi il faudrait donner plus de moyens aux autorités fiscales. Il existe en effet d'autres leviers pour garantir l'honnêteté fiscale, ce que le Conseil fédéral a d'ailleurs relevé lui-même dans sa réponse à la motion 10.4050.

8.6.2 Compétence d'ordonner des moyens d'enquête

Le canton de BS et l'ASB demandent que la compétence d'ordonner des moyens de la procédure fiscale ne relève pas de la compétence exclusive des autorités fiscales, mais qu'elles soient ordonnées ou approuvées par une instance indépendante (par ex. le ministère public ou un tribunal).

8.6.3 Autre remarque

D'après le canton du TI, il faut préciser dans la loi quels sont les moyens d'enquête du DPA autorisés en fonction des infractions fiscales et des faits, pour des raisons de clarté et de sécurité juridique; le simple rappel du respect du principe de proportionnalité est insuffisant en l'occurrence.

8.7 Demande de données aux banques

8.7.1 Avis sur le principe

Une grande partie des cantons (AG, AR, BL, FR, GE, GR, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SZ, TG, ZG, ZH), la CDF, la Cvsj, le PBD, l'USS et SEC Suisse considèrent indiqué et judicieux d'accorder aux autorités fiscales l'accès aux données des banques dans le cadre de la procédure fiscale pénale: il s'agit en effet d'une mesure importante pour instruire un dossier. La situation actuelle (interdiction de l'obligation de s'autoincriminer contre absence de moyens d'enquête de l'autorité fiscale) est intolérable. Cette mesure est également justifiée au vu de l'évolution de l'assistance administrative, de la stratégie de l'argent propre et de la mauvaise réputation de la Suisse en tant que paradis fiscal. De plus, cela permettrait de supprimer l'inégalité de traitement des autorités fiscales nationales par rapport aux autorités fiscales étrangères. On relève en outre que cette possibilité a déjà un effet préventif à elle seule et que se cramponner au secret bancaire même en cas de soupçon concret émet un signal négatif. Quelques partisans de la levée de ce secret préconisent toutefois de confier la compétence d'autoriser la demande de données aux banques à une autre instance que le directeur de l'administration fiscale cantonale concernée⁷⁹.

Le canton d'UR et le PLR veulent autoriser l'accès aux données bancaires, à part pour la fraude fiscale réglée dans le droit actuel, uniquement pour les soustractions intentionnelles et répétées de montants d'impôt importants. Ils relèvent en outre que l'impôt anticipé rend inattrayant la non déclaration de facteurs fiscaux et garantit déjà une grande honnêteté fiscale.

Le PEV approuve le fait que le secret bancaire ne soit plus sans réserve en cas de soustraction d'impôt grave qu'elle définit comme une soustraction d'impôt répétée «de grande ampleur commise avec une énergie criminelle». Le PES relève que la soustraction d'impôt n'est toujours pas considérée comme un délit, mais comme une contravention et qu'elle n'est donc pas considérée comme une infraction. Par conséquent, un accès aux données bancaires restera impossible en cas de soupçon de soustraction d'impôt.

L'UDC, le PDC et l'ASB rejettent fondamentalement l'accès aux données bancaires dans le cadre d'une procédure pénale: l'UDC craint qu'il n'y ait ensuite plus qu'un pas jusqu'à la suppression de la déclaration d'impôt par le contribuable et l'introduction de l'échange automatique de renseignements. Pour sa part, le PDC s'oppose à toute obligation des banques de renseigner les autorités administratives. L'ASB considère que la levée du secret bancaire n'est pas nécessaire dans les procédures pénales des autorités fiscales à cause de l'impôt anticipé.

8.7.2 Autorisation de demander des données bancaires

D'après l'USS, prévoir une autorisation est tout à fait disproportionné.

Le canton des GR est le seul participant qui approuve explicitement la compétence du directeur de l'administration fiscale concernée.

En revanche, de nombreux participants (AG, BL, FR, JU, LU, NW, SH, SZ, VS, ZG; CDF, Cvsj; PLR, PBD; CCIG, CP, FER, FPV, GPF, OAD, ODA Genève, ASB, USAM, ABPS, Chambre fiduciaire, ABPS, ASG, ASEFiD) tiennent pour insuffisante l'autorisation par le directeur et un contrôle ultérieur au moyen d'une possibilité de recours contre cette mesure d'enquête. Ils avancent divers arguments qui peuvent être réunis en trois groupes principaux:

⁷⁹ Cf. ch. 8.7.2.

- Mesure de protection insuffisante: l'autorisation n'offre pas une protection suffisante contre des atteintes injustifiées à la sphère privée ni contre les excès, abus et arbitraire. L'autorisation crée seulement l'illusion que la sphère privée est protégée; la démocratie est placée sous la tutelle de l'administration.
- Conflits d'intérêts: le directeur n'est pas indépendant; il endosse le rôle de juge et partie, ce qui donne lieu à des conflits d'intérêt et ne garantit pas une pesée équilibrée des intérêts. Enfin, le directeur est aussi lié par des instructions envers le gouvernement en tant qu'autorité politique et administrative.
- Compétence spéciales en droit pénal: l'examen du soupçon d'infraction, la proportionnalité et autres exigent des compétences spéciales en droit pénal qui manquent généralement à ces directeurs, ce qui recèle le risque que la mesure d'enquête ne résiste pas à l'examen dans la procédure judiciaire.

Pour ces raisons, il est demandé qu'au lieu du directeur, une autre instance (autorité pénale, autorité de justice administrative ou ministère public) décide d'autoriser la demande de données bancaires.

8.7.3 Autres remarques

Protection de la sphère privée / relation de confiance: La Chambre fiduciaire prétend que la disproportion de l'accès aux données bancaires est évidente vu le degré de confiance différent en cas de taxation mixte ou de taxation par le contribuable et la protection juridique ultérieure uniquement. D'après son avis, que partage le CSNLAW, l'accès aux données bancaires viole le droit à la protection de la sphère privée et présage un changement de la philosophie actuelle (rapport de confiance).

Pour la CDF et, avec elle, les cantons de FR, LU, NW et SH, il est faux d'exiger de la confiance alors même qu'il existe un soupçon concret de soustraction d'impôt; l'accès aux données bancaires constitue en effet la réaction adéquate en présence d'un tel soupçon. La CDF et les cantons de SG, SZ et ZH soulignent que le rapport de confiance est toujours tenu en haute estime (le secret bancaire dans la procédure de taxation n'est en effet pas concerné par le projet). Mais ils relèvent également que l'octroi de l'accès aux données bancaires constitue un changement fondamental dans la relation entre le contribuable et l'Etat. Au surplus, les cantons de SO, SZ et ZH soulignent que les autorités fiscales sont également partie à ce rapport de confiance; c'est pourquoi les autorités fiscales cantonales méritent également qu'on leur fasse confiance sur le fait qu'elles feront un usage responsable en particulier de la possibilité d'obtenir des renseignements des banques.

Traitement dans un projet distinct: L'ASB veut que l'accès aux données bancaires dans la procédure de soustraction d'impôt soit traité séparément en tant que question politique. La décision sur les questions concernant la protection de la sphère privée dans les affaires financières doit être du ressort exclusif du peuple.

Scellés: L'OAD FCT demande l'apposition obligatoire de scellés pour protéger les personnes concernées.

Remise volontaire: d'après la FSA, la culture fiscale suisse oblige à permettre au prévenu de remettre lui-même les documents bancaires.

8.8 Mesures de contrainte

8.8.1 Avis sur le principe

Le canton de ZG approuve explicitement la possibilité des mesures de contrainte. Les cantons d'AG et de SG soulignent l'effet préventif qui se dégage de cette possibilité et qui, en fin de compte, encourage aussi l'honnêteté fiscale. Travail.Suisse tient pour justifiées les

mesures de contrainte pour des raisons relevant de la morale et de l'éthique fiscales car elles permettent de lutter efficacement contre les infractions fiscales.

Le PLR, le PEV et l'OAD FCT n'entendent permettre des mesures de contrainte que pour les infractions particulièrement graves: pour le PLR, il s'agit de la soustraction intentionnelle et répétée de montants d'impôt importants qui doit être considérée comme de la fraude fiscale; pour le PEV, les mesures de contrainte ne doivent être utilisables qu'en cas de soustractions d'impôt répétées «de grande ampleur commises avec une énergie criminelle». L'OAD FCT rejette les mesures de contrainte pour de simples omissions (par ex. non déclaration de facteurs fiscaux).

L'UDC, l'USP, l'ASB, SwissHoldings et l'ASEFiD se prononcent contre l'utilisation possible de mesures de contrainte. D'une part, on allègue que la porte est ainsi grande ouverte à l'application arbitraire des mesures de contrainte par les autorités fiscales uniquement que sur la base de prétendus «soupçons momentanés» (UDC). Des mesures de contrainte sont inutiles car la soustraction d'impôt est déjà rigoureusement poursuivie (ASB, SwissHoldings), ces mesures violent la sphère privée (USP) et sont disproportionnées (ASEFiD). D'autre part, on fait valoir les différences fondamentales entre les impôts directs et les impôts indirects en tant que justification contre une uniformisation entre ces deux genres d'impôts: par le passé, l'«instrument de pouvoir des mesures de contrainte sans contrôle du juge» avait été octroyé à la Confédération volontairement et exclusivement en matière de fortune commerciale. Par rapport à un particulier, une entreprise ne possède pas une sphère privée digne d'une aussi haute protection (ASB). En d'autres termes, la protection est plus fondamentale pour les personnes qui ne sont pas des «professionnels» que pour des «professionnels» (FER, GFP, USAM, ABPS).

8.8.2 Compétence

Plusieurs participants (AG, BL, BS; Cvsj; PLR, PS; ASB, ASG) préconisent d'attribuer la compétence d'ordonner ou d'autoriser des mesures de contrainte aux autorités pénales ordinaires, à savoir au ministère public ou aux autorités judiciaires, notamment pour des raisons de conflits d'intérêts, d'indépendance ou de séparation des pouvoirs.

8.9 Infractions fiscales commises dans l'activité d'une personne morale ou avec des incidences pour une personne morale

8.9.1 Avis sur le principe

Le PS voit dans la suppression de la punissabilité de la personne morale la mise en œuvre du principe que les peines fiscales pénales sont des peines judiciaires. Il faut cependant s'assurer que les véritables responsables rendent des comptes et pas des collaborateurs subalternes.

Le canton de SO approuve certes la suppression de la punissabilité de la personne morale à partir de réflexions et de principes relatifs au droit pénal. Mais il estime qu'il faut tout de même reconsidérer le projet car ce dernier entraîne une forte augmentation de la charge administrative dans la procédure pénale; de plus, il est disproportionné et impraticable pour l'inobservation de prescriptions d'ordre et les infractions légères. Le canton de GE aussi approuve la suppression de la punissabilité de la personne morale, mais il demande un mécanisme supplétif. D'après la CDF et les cantons de FR, LU, NW, SH et SZ, il est juste de remettre en cause la répression actuelle sans restriction de la personne morale et la

répression supplémentaire de l'organe, mais un mécanisme supplétif leur paraît nécessaire⁸⁰.

Quelques participants (BE, BS, GR, OW, TI, UR, VD; CF, ODA Genève) expriment d'importantes réserves contre la suppression de la punissabilité de la personne morale. Ils soulignent que le système actuel a fait ses preuves et a nettement contribué à simplifier la procédure, alors que le système proposé soulève diverses questions inexpliquées et induit une procédure plus compliquée (par ex. à cause de la détermination de la personne physique).

Le canton de BS relève que la réglementation actuelle permet de sanctionner la soustraction d'impôt effectivement et avec l'effet dissuasif nécessaire pour les personnes morales. Il détecte par ailleurs des lacunes dans le système répressif proposé: souvent, il n'est pas possible de déterminer exactement la participation individuelle à l'infraction des divers acteurs impliqués, en particulier dans les grandes entreprises. Dans ces cas, la punissabilité de la personne morale serait désormais exclue en cas de soustraction, ce qui envoie clairement un mauvais signal. De plus, le système proposé recèle le risque que la personne physique ne puisse pas payer l'amende calculée en fonction de l'impôt soustrait par la personne morale. Le canton d'AI exprime aussi cette crainte: étant donné qu'il n'y aurait pas moyen de se retourner contre la personne morale dans de tels cas, celle-ci échapperait à toute sanction.

D'après la Cvsi, il existe différentes raisons pour lesquelles la possibilité de punir la personne morale pour sa propre soustraction d'impôt est nécessaire ou la suppression de la punissabilité de la personne morale sans alternative serait choquante: en raison de l'agencement complexe des entreprises et de la participation toujours plus grande des personnes morales aux transactions commerciales et juridiques, il est de plus en plus nécessaire de pouvoir engager la responsabilité de l'entreprise pour des fautes pénales. L'infraction fiscale commise profite directement à la personne morale et c'est son avantage économique qui a motivé l'infraction. Pour le sens commun de la justice, il est choquant de reconnaître la personne morale comme un sujet fiscal mais d'exclure entièrement sa punissabilité. Au surplus, libérer la personne morale de sa responsabilité mène à des distorsions de la concurrence selon la Cvsi.

En fin de compte, les cantons de BS et d'UR et l'ODA Genève se prononcent explicitement pour le maintien du système actuel. Le PES également rejette la suppression de la punissabilité de la personne morale: souvent, les supérieurs et la dynamique de l'entreprise exercent une pression, il serait donc trop simple de demander des comptes uniquement à un seul individu.

8.9.2 Réglementations complémentaires ou alternatives

Punissabilité subsidiaire de la personne morale («mécanisme supplétif»): Divers participants (AG, AI, AR, BL, FR, GE, GR, LU, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, ZG, ZH; CDF, Cvsi; PS, FSA, USS) demandent la création d'un mécanisme supplétif pour combler d'éventuelles lacunes de la répression consécutives à la suppression de la punissabilité de la personne morale. Ils proposent une norme spéciale analogue à l'art. 100 LTVA, le relèvement du plafond de l'amende de l'art. 7 DPA ou une norme spéciale analogue à l'art. 102, al. 1 ou 2, CP.

L'ASM préconise la *punissabilité primaire de la personne morale*, liée à la possibilité de sanctionner en plus la personne physique, si celle-ci a agi intentionnellement.

⁸⁰ Cf. ch. 8.9.2.

Punissabilité de la personne morale en cas de défaut de paiement de la personne physique: d'après l'USS, les personnes morales doivent répondre de leurs infractions pénales si la personne physique qui a agi ne peut pas payer l'amende.

La Cvsj invite à examiner d'autres modèles de sanctions (dissolution, restriction de l'activité et d'autres encore).

8.9.3 Autres remarques

Punissabilité des personnes morales en général: D'après la Cvsj, la punissabilité de la personne morale peut être justifiée pour diverses raisons: le droit civil reconnaît à la personne morale la jouissance et l'exercice des droits civils. Elle encourt également des peines, certes pas des peines privatives de liberté, mais bien des sanctions financières et d'autres sanctions, comme la dissolution, la limitation de son activité et d'autres encore. La Cvsj tient pour obsolète le principe d'après lequel une personne morale ne peut pas commettre une infraction en se référant aux art. 102 CP et 181 LIFD. De plus, elle observe à l'étranger une tendance à la responsabilité pénale de l'entreprise.

Traitement dans un projet séparé: l'ASB tient pour inopportun un examen isolé limité au droit fiscal de la punissabilité des personnes morales, c'est pourquoi elle préconise de traiter ce thème dans un projet distinct.

8.10 Position de l'AFC

8.10.1 Avis sur le principe

Différents cantons (AR, FR, LU, NW, SH, TG, ZG) et la CDF posent la question de savoir si les pouvoirs de l'AFC⁸¹ ne sortent pas du régime constitutionnel des compétences.

Pour la FTAF, il est certain que le projet ne respecte pas l'art. 30 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst; RS 101) ni l'art. 6 de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101), car la loi ne définit pas l'autorité d'enquête compétente. Cela découle de la possibilité d'attraction de compétence de l'AFC, d'une part, et du bon vouloir des autorités fiscales de participer à la procédure (AFC⁸²) ou de demander la reprise de la procédure par l'AFC dans un cas concret (administration fiscale cantonale⁸³), d'autre part.

Le canton du TI, la FTAF, Fiduciaire Suisse et l'ASA critiquent le mélange des compétences des autorités cantonales et fédérales car ce mélange recèle le risque d'inégalités de traitement et de divergences, n'est pas économique, aboutit à une augmentation des coûts, à un allongement des procédures et à des incertitudes juridiques. Dans l'enchevêtrement des compétences entre l'autorité fiscale cantonale et l'AFC, on ne sait plus à qui incombe la conduite de la procédure.

8.10.2 Attraction de compétence

L'USS approuve la possibilité pour l'AFC d'attirer la procédure à elle si le canton reste inactif⁸⁴. D'après les cantons d'AG, AI et ZH, cette possibilité se laisse concilier tant bien que mal avec la fonction de surveillance. Toutefois, il faut préciser que cela ne vaut que pour l'impôt fédéral direct.

⁸¹ Art. 185 AP LIFD.

⁸² Art. 185, al. 2, AP LIFD.

⁸³ Art. 189, al. 1, AP LIFD.

⁸⁴ Art. 185, al. 1, AP LIFD.

En revanche, l'ASA et l'ASG rejettent cette attraction de compétence car elle est sans fondement. En plus de son rejet, l'ASG critique le fait que les cantons ne disposent d'aucun recours pour se défendre contre une usurpation de compétence par l'AFC.

Les cantons de BE et d'OW remarquent qu'il serait difficile pour la personne concernée de comprendre pourquoi l'AFC mène la procédure concernant l'impôt fédéral direct, mais pas celle concernant les impôts cantonaux et communaux.

8.10.3 Qualité de partie de l'AFC

Pour les cantons d'AG, AI, AR, OW et ZH, les droits afférents à la qualité de partie de l'AFC⁸⁵ ne sont pas conciliables avec sa fonction de surveillance. Ces cantons voient en outre des problèmes pratiques de mise en œuvre: pour qu'elle puisse prendre part à la procédure, l'AFC devrait être informée de l'ouverture de toutes les procédures, ce qui est expressément rejeté. Le canton de BE aussi se prononce contre une influence déterminante de l'AFC sur la procédure des cantons; cela équivaut à une atteinte massive à l'autonomie des cantons et n'est pas compatible avec la fonction de surveillance concomitante de l'AFC. En revanche, la simple participation de l'AFC aux actes de procédure⁸⁶ et le droit de se prononcer⁸⁷, sont corrects pour les cantons de BE et d'OW. D'après le canton d'AR, la qualité de partie de l'AFC pourrait compliquer nettement la procédure.

D'après l'ASA, la procédure doit être menée soit par une autorité cantonale soit par une autorité fédérale; il faut toutefois renoncer à une participation de l'AFC à une procédure cantonale.

Pour le canton du TI, les possibilités de recours de l'AFC contre les décisions de l'autorité fiscale cantonale et l'élargissement à d'autres droits de partie ne sont pas justifiés. À plusieurs égards, le projet confère à l'AFC des pouvoirs qui étendent son rôle actuel de surveillance aux dépens de la souveraineté cantonale et des principes constitutionnels. La FTAF et l'ASG partagent l'avis du canton du TI et concluent que les pouvoirs de l'AFC font «exploser» le fédéralisme d'exécution relatif aux impôts directs.

8.10.4 Enquête à la demande d'un canton

La Cvsj approuve expressément la possibilité pour l'AFC de reprendre l'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'enquête⁸⁸.

Autres solutions: Certains participants (BE, GL, GR, OW, Cvsj) font valoir que les nouveaux moyens d'enquête nécessiteront des experts supplémentaires. Or, les petits cantons ne sont pas en mesure de mettre sur pied des services spécialisés. Vu le petit nombre de cas, il serait exagéré de les obliger à former des employés pour des mesures spéciales d'enquête. C'est pourquoi il est indispensable pour le canton de GL que l'AFC reste à disposition comme interlocuteur et organe d'appui pour les cas complexes. La Cvsj préconise d'étudier la possibilité d'un transfert général à la Confédération ou au ministère public.

Les cantons de BE, OW et GR suggèrent en outre d'examiner si la charge à laquelle il faut s'attendre pourrait être réduite si un seul et unique service de l'AFC se chargeait des mesures d'enquête à la demande du directeur de l'administration fiscale cantonale, ce qui permettrait par ailleurs d'assurer une pratique uniforme pour l'ensemble de la Suisse.

⁸⁵ Art. 185, al. 2 à 7, AP LIFD.

⁸⁶ Art. 185, al. 3, let. b, AP LIFD.

⁸⁷ Art. 185, al. 3, let. c, AP LIFD.

⁸⁸ Art. 189 AP LIFD.

8.11 Prescription

8.11.1 Durée du délai de prescription des crimes et délits

Le canton de NW⁸⁹ et l'OAD FCT critiquent le fait que les délais de prescription sont les mêmes pour les crimes et les délits.

Pour divers participants (PLR Genève; ARIF⁸⁹, FER, GPF, OAD FCT⁸⁹, Prof. Oberson, USP, USAM, ASA, ABPS, ASG) un délai de prescription de 15 ans⁹⁰ semble disproportionné au moins pour les délits, en particulier si on se réfère aux délais de prescription du droit commun. Pour le professeur Oberson, la faible probabilité de détection ne justifie pas en soi de traiter une contravention par exemple comme un crime de droit commun pour ce qui est de la prescription. Il relève en outre que de nouveaux devoirs d'annoncer et un élargissement des moyens d'enquête très efficaces sont déjà prévus. D'après le professeur Oberson, les longs délais de prescription suscitent des difficultés pour reconstruire les faits, car l'obligation de conserver la comptabilité ne dure que dix ans et que les banques ne délivrent que rarement à leurs clients des justificatifs pour des périodes antérieures à dix ans. Si le calcul de l'impôt soustrait se heurte déjà à des difficultés de fait, cela vaut a fortiori pour la fixation de l'amende, car celle-ci se détermine en fonction de l'impôt soustrait. D'après le professeur Oberson et l'OAR-ASA⁸⁹, une partie des délais de prescription prévus sont nettement supérieurs à ceux de juridictions étrangères; pour le professeur Oberson, c'est un coup dur porté à la compétitivité internationale.

D'après l'USP⁸⁹, la Chambre fiduciaire et l'ASG⁸⁹, le projet aboutit à une prolongation des délais de prescription, ce qu'elles considèrent comme inopportun vu les nouveaux moyens d'enquête prévus et pour des raisons de sécurité juridique.

L'ASB demande de tenir compte de l'obligation de conserver des documents pendant dix ans pour apprécier quand les délits se prescrivent. D'après l'OAR-ASA et l'OREF, le délai devrait être fixé à 10 ans comme celui pour la conservation des documents⁸⁹.

«VD (...) est d'avis que la question générale de la prescription des délits fiscaux devrait être approfondie surtout dans l'optique d'une éventuelle régularisation du passé.»⁸⁹

8.11.2 Discordance entre la prescription du rappel d'impôt et celle de la poursuite pénale

Pour diverses raisons, plusieurs participants à la consultation (AI, AR, BE, BL, FR, LU, NW, OW, SH, SO, TG, ZG, ZH; CDF; Prof. Oberson, OREF⁹¹) critiquent la discordance entre les règles de prescription du droit pénal et celles du droit administratif, tant pour ce qui est du début que de la durée de la prescription. Pour quelques-uns d'entre eux, une harmonisation s'impose car l'amende pour la soustraction d'impôt dépend du rappel d'impôt. La critique porte en outre sur le fait que la soustraction d'impôt peut être poursuivie alors même que la perception de l'impôt soustrait est déjà prescrite. On avance même que cette discordance entre la prescription de la poursuite pénale et celle de la perception peut conduire à une pratique consistant à renoncer à une procédure pénale si le rappel d'impôt ne peut plus être perçu en raison de la prescription.

⁸⁹ Cf. rapport sur les résultats GAFI chap. 4.4.3, p. 50.

⁹⁰ Prévu pour toutes les infractions fiscales pénales, à l'exception des inobservations de prescription d'ordre (cf. art. 193, al. 1, AP LIFD; art. 61, al. 1, AP LHID).

⁹¹ Cf. rapport sur les résultats GAFI, chap. 4.4.3, p. 50.

8.11.3 Autres remarques

Commission de l'infraction comme début de la prescription: Les cantons de ZH et d'AR posent la question de savoir quel est l'acte commis qui ouvre le délai de prescription (dépôt de la déclaration d'impôt ? réponse à une obligation ? non contestation d'une taxation insuffisante ?) et demandent des précisions à ce sujet pour des raisons de sécurité juridique. D'après le canton d'AR, il faut continuer de se référer à la période fiscale pour fixer le début de la prescription de droit pénal. Les cantons de ZH et d'AR et l'ASA pensent en outre que les délais de prescription seraient prolongés de fait si la commission de l'acte déterminait le début de la prescription.

Révision 12.036⁹²: Le présent projet reprend fondamentalement les dispositions sur la prescription du projet de loi fédérale sur l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du code pénal. L'ASB préconise d'attendre les résultats des débats parlementaires sur cette révision car c'est le seul moyen de garantir des délais de prescription uniformes appréciés de la même façon que pour des délits semblables.

Pas d'uniformisation: L'ASB critique le fait que les délais de prescription pour un délit identique diffèrent en fonction du genre d'impôt (TVA, LIFD/LHID, LIA, LT).

8.12 Divers

8.12.1 Dénonciation spontanée

D'après la FER, l'ABPS et l'OREF, le projet diminue la sécurité juridique en ce qui concerne les dénonciations spontanées, car l'amende n'est plus fixée à 20 % de l'impôt soustrait⁹³. La probabilité de futures dénonciations spontanées serait donc faible.

Certains participants critiquent le fait que la dénonciation spontanée ne déploie ses effets que pour la personne qui se dénonce⁹⁴ (FER, ABPS, FSA, ODA Genève). Contrairement au droit en vigueur, tous les complices et participants devraient se dénoncer ensemble. Dans une entreprise, l'effet limité pourrait mener à une course à la première dénonciation spontanée et à des chantages. Pour le canton de BL, cette réglementation encourage la délation car, en cas de discorde, un organe démissionnaire pourrait exploiter l'effet limité de la dénonciation spontanée pour dénoncer les organes qui restent. Inversement, un organe pourrait renoncer à une dénonciation en prévision de la punissabilité prévue désormais des autres organes. Pour ces raisons, il faut maintenir la réglementation actuelle concernant la dénonciation spontanée des organes.

Le canton de FR a relevé dans la consultation sur le projet GAFI qu'une dénonciation spontanée pour un crime était a priori choquante⁹⁵.

Cf. d'autres avis sur la dénonciation spontanée au chap. 4.3 (pour le DPA) et au chap. 7.3.3 (pour la TVA).

8.12.2 Amnistie

D'après la Fiduciaire Suisse, des mesures compensatoires en faveur des contribuables sont nécessaires (par ex. réduction des sanctions administratives ou pénales; réduction des délais de prescription ou du rappel d'impôt, amnistie fiscale).

⁹² Projet de loi fédérale sur l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du code pénal (FF **2012** 2671). Cette révision est en suspens devant le Parlement.

⁹³ Cf. art. 175, al. 4 ou art. 181a, al. 5, LIFD; art. 56, al. 1^{er} ou art. 57b, al. 5, LHID.

⁹⁴ Art. 191, al. 5, AP LIFD; art. 60, al. 5, AP LHID.

⁹⁵ Cf. rapport sur les résultats GAFI, ch. 4.4.3, p. 48.

Le PBD et des participants du secteur privé (CCIG, CP, FER, FPV, FTAf, GPF, OAD FCT, FS, ODA Genève, OREF, ASEFiD) préconisent de lier la révision du droit fiscal pénal à une amnistie ou à une possibilité de régulariser des biens non déclarés jusqu'alors ou du moins d'envisager de telles mesures, en partie en se référant aux exigences de la Suisse envers l'étranger.

8.12.3 Entrée en vigueur et application des nouvelles dispositions

La FSA demande d'agencer les dispositions transitoires d'une manière analogue à celles du CPP⁹⁶, car elle ne voit pas pour quelles raisons les procédures en cours devraient être réglées selon l'ancien droit, d'autant moins que le nouveau droit de procédure peut être avantageux pour le prévenu⁹⁷.

La CDF et une partie des cantons (AR, BS, FR, GE, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SH, SO, ZG) comptent sur un délai suffisamment long pour le changement d'organisation et la formation du personnel en raison des nouveaux moyens d'enquête, mais ne précisent pas la longueur de ce délai. Certains d'entre eux relèvent en outre qu'il faut s'assurer que la Confédération et les cantons introduisent les modifications en même temps.

8.12.4 Autres remarques

*Monopole des avocats*⁹⁸: La Chambre fiduciaire appuie la réglementation d'après laquelle les avocats n'ont pas le monopole de la représentation devant les autorités fiscales dans les procédures de contravention. Par contre, la FSA tient pour nécessaire l'assistance obligatoire d'un avocat pour préserver les droits du prévenu à être défendu, car l'autorité d'enquête dispose de toute la palette des mesures de contrainte. Pour l'ODA Genève, une exception à l'assistance obligatoire d'un avocat ne doit être prévue que pour l'inobservation de prescriptions d'ordre, compte tenu de l'augmentation de la complexité et de la gravité des sanctions.

En revanche, le canton de SO préconise un assouplissement plus grand de l'assistance obligatoire d'un avocat pour ce qui concerne la fraude fiscale avec usage de faux documents; étant donné que ces cas sont faciles à juger et qu'ils peuvent être réglés la plupart du temps dans la procédure de mandat de répression, il serait exagéré de ne pas autoriser un représentant fiscal ordinaire dans ces cas.

*«Fonctionnaires spécialement formés»*⁹⁹: Le canton de GL tient pour disproportionnée l'exigence de confier la procédure pénale à des employés de l'administration fiscale spécialement formés pour les cantons où ces procédures sont peu nombreuses. Le canton du TI objecte que la révision oblige à mettre sur pied un nouveau dispositif.

*Peine privative de substitution*¹⁰⁰: Pour le canton de SO, on peut se demander si, pour une contravention, la conversion d'une amende en une peine privative de substitution est sensée ou s'il ne faut pas la limiter aux peines pécuniaires.

Part aux impôts fédéraux: Le canton de BL précise que l'application du DPA entraîne des coûts supplémentaires pour les cantons (droit au défenseur d'office, conduite gratuite du procès, traducteur, mesures d'enquête). C'est pourquoi la clé de répartition de l'art. 195, al. 1, AP LIFD doit être reconsidérée et adaptée. L'UVS regrette que les villes et les communes n'aient toujours pas droit à une part des recettes provenant des amendes et des rappels d'impôt.

⁹⁶ Cf. art. 446 ss. CPP.

⁹⁷ Art. 220b AP LIFD.

⁹⁸ Art. 187 AP LIFD; art. 59 AP LHID.

⁹⁹ Art. 20, al. 1, 2^e phrase, DPA.

¹⁰⁰ Art. 36 CP; cf. rapport explicatif, art. 166 et 194 AP LIFD.

Statistique des infractions fiscales: Le PS confirme la demande d'une statistique des infractions fiscales déjà postulée dans des interventions parlementaires.

Annexe:

Liste des organismes consultés