

Rapport explicatif relatif à la loi fédérale sur une adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du code pénal

Condensé

Ce projet de loi a deux objets. D'une part, il vise à actualiser les délais de prescription de l'action pénale et les sanctions prévues pour la répression des délits d'après les dispositions générales du code pénal dans la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). D'autre part, il vise à adapter ces deux lois à la loi sur le Tribunal fédéral (LTF).

La nouvelle réglementation de la prescription de l'action pénale, adoptée par les Chambres fédérales le 5 octobre 2001 ne prévoit plus d'interruption ni de suspension de la prescription et a ainsi supprimé la notion de délai de prescription relatif et absolu, puisque la disposition correspondante figurant à l'art. 72 aCP a été biffée. Cette abrogation a réduit les délais de prescription dans les faits, ce qui a eu pour conséquence que les autorités disposent de moins de temps qu'avant pour poursuivre une infraction. Le législateur a reconnu cet état des choses et allongé les délais de prescription pour les infractions dans le code pénal. De plus, la prescription de l'action pénale ne court plus si un jugement de première instance a été rendu avant l'échéance du délai de prescription.

Les délais de prescription du droit pénal accessoire ont également été réduits, suite à l'abrogation de l'art. 72 aCP. Comme cela aurait dépassé le cadre de la révision de la partie générale du code pénal (PG CP) d'adapter ces délais dans toutes les dispositions du droit pénal accessoire, l'Assemblée fédérale a introduit l'art. 333 de portée générale dans le code pénal, qui est entré en vigueur le 1^{er} octobre 2002 et allonge les délais de prescription de l'action pénale prévus par d'autres lois fédérales, dont la LIFD et la LHID font partie, jusqu'à l'adaptation de celles-ci. La présente révision de la LIFD et de la LHID a ainsi pour objet d'adapter chacun de ces délais de prescription. En ce qui concerne la contravention et la tentative, les délais de prescription doivent être légèrement réduits. Pour les délits en revanche, les délais prévus par l'art. 333 CP continuent de s'appliquer.

Parallèlement à ces adaptations, les sanctions prévues dans la LIFD et la LHID pour la répression des délits (usage de faux et détournement de l'impôt à la source) doivent être adaptées au système de sanctions révisé de la PG CP.

La loi sur le Tribunal fédéral (LTF) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007. À son art. 107, al. 2, elle prévoit que le Tribunal fédéral, s'il admet le recours, statue lui-même sur le fond ou renvoie l'affaire à l'autorité précédente pour qu'elle prenne une nouvelle décision. Il peut également renvoyer l'affaire à l'autorité qui a statué en première instance. L'art. 73 al. 3, LHID est contraire à cette disposition. Il prévoit qu'en cas d'admission du recours, le Tribunal fédéral annule la décision attaquée et renvoie l'affaire pour nouvelle décision à l'autorité qui a statué en première instance. Dans son arrêt du 4 avril 2008, le Tribunal fédéral s'est référé à cette situation juridique et a arrêté que l'art. 107, al. 2, LTF, en tant que droit le plus récent, primait l'art. 73, al. 3, LHID, raison pour laquelle ce dernier devait être abrogé.

Dès 2003, le Tribunal fédéral avait en outre fixé que les cantons ont l'obligation de prévoir le parallélisme des procédures pour tous les recours ayant trait à l'impôt fédéral direct et aux impôts cantonaux harmonisés et d'instituer des tribunaux supérieurs qui statuent comme autorités précédant immédiatement le Tribunal fédéral. Tous les cantons ont rempli cette obligation depuis. C'est pourquoi les dispositions de procédure de la LTF (art. 86, al. 2) et de la LIFD (art. 146) doivent être adaptées. Les modifications proposées n'auront aucune conséquence sur les finances ni sur le personnel de la Confédération, des cantons et des communes.

I **Adaptation des délais de prescription de la poursuite pénale et des sanctions prévues pour la répression des délits dans la PG CP**

1 **Situation**

1.1 **Droit en vigueur dans la LIFD et la LHID avant l'entrée en vigueur de la révision de la PG CP**

1.1.1 **Prescription de l'action pénale**

Avant l'entrée en vigueur de l'art. 333 CP¹ le 1^{er} octobre 2002, la poursuite de la *violation d'obligations de procédure* se prescrivait *par deux ans* dans la LIFD et la LHID et celle de la *tentative de soustraction* *par quatre ans*, à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation des obligations de procédure ou la tentative de soustraction a été commise. La poursuite de la *soustraction d'impôt consommée* se prescrivait *par dix ans* à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle le contribuable n'a pas été taxé ou l'a été de manière incomplète ou pour laquelle la retenue de l'impôt à la source n'a pas été faite conformément à la loi; elle se prescrivait par dix ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle une restitution illégale ou une remise injustifiée d'impôt a été obtenue ou des biens successoraux ont été dissimulés ou distraits dans la procédure d'inventaire. La poursuite pénale des *délits fiscaux* se prescrivait *par dix ans*, à compter du jour où le délinquant a exercé sa dernière activité coupable. Dans la mesure où la législation en matière de prescription de l'action pénale prévoyait l'interruption de la prescription dans la LIFD et la LHID avant le 1^{er} octobre 2002, les délais relatifs de prescription de l'action pénale pouvaient être prorogés de moitié en cas de contravention et de cinq ans au plus en cas de délit (cf. tableau infra ch. 1.3.1.1).

1.1.2 **Sanctions prévues pour la répression des délits**

Avant l'entrée en vigueur de l'art. 333 CP le 1^{er} janvier 2007, la sanction prévue pour les délits fiscaux dans la LIFD et la LHID était *l'emprisonnement ou une amende de 30 000 francs au plus*. D'après l'art. 36 aCP, la peine d'emprisonnement prévue pouvait aller de trois jours à trois ans, sauf si la loi prévoyait expressément une peine d'une durée plus longue.

1.2 **Art. 333 CP dans sa teneur du 1^{er} janvier 2007**

L'art. 333 CP en vigueur, qui régit l'application de la partie générale du code pénal aux autres lois fédérales a la teneur suivante:

¹ *Les dispositions générales du présent code sont applicables aux infractions prévues par d'autres lois fédérales, à moins que celles-ci ne contiennent des dispositions sur la matière.*

² *Dans les autres lois fédérales:*

- a. la réclusion est remplacée par une peine privative de liberté de plus d'un an;*
- b. l'emprisonnement est remplacé par une peine privative de liberté de trois ans au plus ou par une peine pécuniaire;*

¹ RS 311.0

c. l'emprisonnement de moins de six mois est remplacé par la peine pécuniaire, un mois d'emprisonnement valant 30 jours-amende d'au maximum 3000 francs.

³ *L'infraction passible de l'amende ou des arrêts, ou de l'amende exclusivement, est une contravention. Les art. 106 et 107 sont applicables. Est réservé l'art. 8 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif. L'infraction passible, en vertu d'une autre loi fédérale entrée en vigueur avant 1942, d'une peine d'emprisonnement ne dépassant pas trois mois est également une contravention.*

⁴ *Sont réservées les durées des peines qui dérogent à l'al. 2, les montants des amendes qui dérogent à l'art. 106, ainsi que l'art. 41.*

⁵ *Si une autre loi fédérale prévoit l'amende pour un crime ou un délit, l'art. 34 est applicable. Les règles sur la fixation de l'amende qui dérogent à cet article ne sont pas applicables. Est réservé l'art. 8 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif. Si l'amende est limitée à un montant inférieur à 1 080 000 francs, cette limitation est supprimée; au-delà, elle est maintenue. En pareil cas, le nombre maximum de jours-amende équivaut au montant maximum de l'amende encourue jusqu'alors divisé par 3000.*

⁶ *Jusqu'à l'adaptation des autres lois fédérales²:*

a. les délais de prescription de l'action pénale sont augmentés de la moitié de la durée ordinaire pour les crimes et les délits et du double de la durée ordinaire pour les contraventions;

b. les délais de prescription de l'action pénale pour les contraventions, qui dépassent un an sont augmentés d'une fois la durée ordinaire;

c. les règles sur l'interruption et la suspension de la prescription de l'action pénale sont abrogées; est réservé l'art. 11, al. 3, de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif;

d. la prescription de l'action pénale ne court plus si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu;

e. les délais de prescription de la peine sont maintenus pour les crimes et les délits et augmentés de moitié pour les contraventions;

f. les règles sur la suspension de la prescription de la peine sont maintenues et les règles sur l'interruption sont abrogées.

⁷ *Les contraventions prévues par d'autres lois fédérales sont punissables même quand elles ont été commises par négligence, à moins qu'il ne ressorte de la disposition applicable que la contravention est réprimée seulement si elle a été commise intentionnellement.*

1.3 Droit en vigueur dans la LIFD et la LHID après l'entrée en vigueur de l'art. 333 CP

1.3.1 Prescription de l'action pénale

Suite à l'entrée en vigueur de l'art. 333 CP, les délais de prescription de l'action pénale ont été allongés après le 1^{er} octobre 2002.

En ce qui concerne les infractions dans la LIFD et la LHID, cela signifie: que pour la violation d'obligations de procédure, le délai de prescription est allongé d'une fois sa durée ordinaire, c'est-à-dire qu'il passe de deux ans à quatre ans; pour la tentative

² L'al. 6, dans sa teneur du 1^{er} janvier 2007, correspond à l'al. 5 entré en vigueur le 1^{er} octobre 2002. Comme un nouvel al. 5 a été intercalé avant le 1^{er} janvier 2007, tous les alinéas suivants de l'art. 333 CP ont été renumérotés.

de soustraction d'impôt, le délai passe *de quatre ans à huit ans*; pour la *soustraction d'impôt consommée* ainsi que la *dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire*, le délai passe *de dix ans à 20 ans* (art. 333, al. 6, let. b, CP).

Pour les crimes et les délits, l'art. 333, al. 6, let. a, CP fixe que le délai de prescription de l'action pénale est augmenté de la moitié de sa durée ordinaire, c'est-à-dire qu'*il passe de dix ans à quinze ans*. Cependant, cette réglementation a aussi pour effet que les délais de prescription de l'action pénale sont plus étendus pour certaines contraventions (20 ans) que pour des faits plus graves comme les crimes et délits (15 ans). Le Tribunal fédéral a corrigé cette incohérence pour ce qui est des infractions douanières et des infractions à la loi sur la TVA par voie de jurisprudence, dans le cadre du jugement d'un délit rendu le 16 octobre 2008³. Cette jurisprudence est également valable pour les impôts directs.

³ ATF 134 IV 328: «Si la réglementation prévue à l'art. 333, al. 6, CP pour le droit pénal accessoire a pour conséquence que le délai de prescription applicable aux contraventions est plus long que celui qui est applicable aux délits de la même loi, le délai de prescription pour les contraventions est réduit de manière correspondante.»

1.3.1.1 Tableau synoptique des délais de prescription dans la LIFD et la LHID avant et après l'entrée en vigueur de la PG CP révisée et nouveaux délais proposés

Infractions (faits / type d'infraction)	Dispositions relatives à la prescription avant le 30 septembre 2002		Délai de prescription dès le 1 ^{er} octobre 2002	Délai proposé
	Prescription relative	Prescription absolue		
Violation des obligations de procédure, art. 174 LIFD (art. 55 LHID) Contravention	2 ans	3 ans	4 ans	3 ans
Soustraction d'impôt consommée, art. 175 LIFD (art. 56, al. 1, LHID) Contravention	10 ans	15 ans	20 ans	15 ans
Tentative de soustraction d'impôt, art. 176 LIFD (art. 56, al. 2, LHID) Tentative de contravention	4 ans	6 ans	8 ans	6 ans
Dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire, art. 178 LIFD (art. 56, al. 4, LHID) Contravention	10 ans	15 ans	20 ans	15 ans
Usage de faux, art. 186 LIFD (art. 59 LHID) Délit	10 ans	15 ans	15 ans	15 ans
Détournement de l'impôt à la source art. 187 LIFD (art. 59 LHID) Délit	10 ans	15 ans	15 ans	15 ans

1.3.1.2 Effet du jugement de première instance

Depuis la révision de la PG CP, la prescription de l'action pénale ne court plus si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu. Cette règle a pour but d'empêcher que quiconque fait usage d'une voie de droit ne profite de la

prescription (absolue) de l'action pénale avant la clôture définitive de la procédure⁴. Cette révision s'applique également au droit pénal accessoire dans la LIFD et la LHID en vertu de l'art. 333 CP.

Comme la prescription ne court plus à compter du moment où un jugement a été rendu par une première instance, on pourrait penser que le danger existe théoriquement pour le prévenu que sa procédure ne dure excessivement longtemps. Cependant, il n'y a pas lieu de craindre la longueur excessive des procédures de recours, car les justiciables sont protégés contre ce risque par l'art. 8 Constitution fédérale de la Confédération suisse Cst. (art. 4 aCst., interdiction de causer un retard injustifié) et par l'art. 6 CEDH (obligation de célérité).

1.3.1.3 Effet sur d'autres lois fiscales fédérales

Comme il a été expliqué dans le condensé, la révision de la réglementation de la prescription de l'action pénale dans la PG CP (art. 333 CP) déploie ses effets sur tout le droit pénal accessoire de la Confédération. Les dispositions relatives à la prescription de l'action pénale ont été révisées dans la loi sur la TVA du 12 juin 2009⁵ dans laquelle une réglementation autonome a été introduite. Cette loi révisée est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011. C'est pourquoi le présent projet ne concerne pas la prescription de l'action pénale dans la loi sur la TVA, ni dans la législation concernant les droits de timbre⁶ et l'impôt anticipé⁷ (impôts perçus sur la base d'une taxation spontanée) mais se rapporte uniquement aux impôts directs (taxation mixte).

1.3.2 Sanctions prévues pour la répression des délits (au 1^{er} janvier 2007)

Pour les crimes et les délits, l'art. 333, al. 2, let. b, CP fixe que l'emprisonnement est remplacé par une peine privative de liberté de trois ans au plus ou par une peine pécuniaire.

2 Étude des solutions possibles

2.1 Exclure l'application de l'art. 333 CP dans la LIFD et la LHID

Les différences entre les délais de prescription de l'action pénale pour les contraventions et les délits d'après l'art. 333 CP (voir ch. 1.3.1) peuvent être corrigées dans la LIFD et la LHID en excluant l'application de cet article dans les deux lois fiscales. En ce qui concerne la prescription de l'action pénale, cela reviendrait à rétablir le système en vigueur avant le 30 septembre 2002, qui comprend la prescription relative et absolue, ainsi que l'interruption de la prescription.

2.2 Adopter le concept de la révision de la PG CP et adapter les délais de prescription de l'action pénale

La seconde solution qui s'offre consiste à adopter le concept de la révision de la PG CP tel qu'il est prévu à l'art. 333 CP (depuis le 1^{er} octobre 2002) et à l'appliquer

⁴ Message du 21 septembre 1998 concernant la modification du code pénal suisse, ch. 216.11 (FF 1999 1787 et pages suivantes).

⁵ RS 641.20 (LTV)

⁶ RS 641.10 (LT)

⁷ RS 642.21 (LIA)

à la LIFD et la LHID, dans son principe, tout en adaptant les délais de prescription de l'action pénale de manière cohérente. Cette seconde solution inclut la disposition selon laquelle la prescription de l'action pénale ne court plus si, avant son échéance, un jugement de première instance (condamnation) a été rendu.

3 Nouvelle réglementation proposée

3.1 Prescription de l'action pénale

C'est la mise en œuvre de la deuxième possibilité évoquée qui est proposée ici. Le concept de l'art. 333 CP en vigueur doit être maintenu. Cela signifie que comme le CP, la LIFD et la LHID ne prévoient pas l'interruption de la prescription. En outre, la prescription de l'action pénale ne court plus si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu. En ce qui concerne les délais de prescription de l'action pénale, les délais qui s'appliquaient à la prescription absolue avant le 30 septembre 2002 sont repris (cf. tableau au ch. 1.3.1.1).

Il convient de préciser la disposition selon laquelle la prescription de l'action pénale ne court plus si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu. La notion de «jugement de première instance» vise les prononcés de condamnation et non les prononcés d'acquiescement⁸ des autorités cantonales (fiscales) compétentes (art. 182, al. 1, LIFD) et des autorités cantonales compétentes en matière de poursuite pénale (art. 188, al. 2, LIFD). Pour la soustraction d'impôt, cela signifie que le prononcé d'amende de l'administration fiscale cantonale compétente a valeur de jugement de première instance, dans la mesure où, dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt, cette autorité rend une décision une fois l'instruction terminée⁹.

3.2 Sanctions prévues pour la répression des délits dans la LIFD et la LHID

La sanction pénale désormais prescrite pour les délits à l'art. 333 CP est *une peine privative de liberté allant jusqu'à trois ans ou une amende de 30 000 francs au plus au lieu de l'emprisonnement ou l'amende jusqu'à 30 000 francs*¹⁰. La nouvelle formulation est reprise sans changement dans les art. 186, al. 1 et 187, al. 1, LIFD, ainsi qu'à l'art. 59, al. 1, LHID.

4 Motivation et évaluation de la nouvelle réglementation proposée

Une des principales nouveautés introduites dans le cadre de la révision de la législation en matière de prescription de l'action pénale consiste en ce que la prescription de la poursuite pénale ne court plus si un jugement de première instance a été rendu. Parallèlement, les règles sur l'interruption et la suspension de la

⁸ ATF 134 IV 328 (en particulier p. 331).

⁹ Nouvelle teneur selon l'art. 3, ch. 7 de l'AF du 17 décembre 2004 portant approbation et mise en œuvre des accords bilatéraux d'association à l'Espace Schengen et à l'Espace Dublin, en vigueur depuis le 1^{er} mars 2008 (RO 2008 447; FF 2004 5593).

¹⁰ L'avant-projet de révision partielle de la partie générale du code pénal (qui comprend notamment le retour aux courtes peines privatives de liberté) présenté par le Conseil fédéral le 30 juin 2010 n'a pas de conséquence sur la présente procédure législative qui concerne la LIFD et la LHID.

prescription de l'action pénale sont abandonnées et les délais de prescription de la poursuite pénale sont allongés pour compenser. Ces nouveautés ont été approuvées et perçues comme une amélioration de manière générale dans le cadre de la procédure de révision de la PG CP. Les praticiens en particulier ont approuvé que personne ne puisse plus échapper aux sanctions grâce à la prescription et au simple usage des voies de recours. Le fait que la prescription de la poursuite pénale ne court plus si un jugement de première instance a été rendu autorise à réduire les délais de prescription de manière adéquate, comme proposé. L'adaptation des délais de prescription de l'action pénale dans la LIFD et la LHID proposée dans le présent projet est en particulier motivée parce que, en raison de l'art. 333, al. 6, CP, l'usage de faux (délict) est sujet à des délais de prescription plus courts que la soustraction d'impôt (contravention). Jusqu'ici, cette incohérence n'a été corrigée que par la jurisprudence du Tribunal fédéral et ne peut se déduire directement de la LIFD et la LHID.

5 Commentaire des dispositions de la LIFD et de la LHID

Art. 182, al. 1

Il s'agit d'une précision linguistique, qui est également apportée à l'art. 57^{bis}, al. 1, LHID.

Art. 184, al. 1, LIFD

L'allongement général des délais d'après l'art. 333 CP est abandonné au profit d'un délai plus court en cas de violation des obligations de procédure ou de tentative de soustraction d'impôt. Dorénavant, la poursuite de la *violation d'obligations de procédure se prescrit par trois ans* (délai réduit d'un an) et celle de la *tentative de soustraction par six ans* (délai réduit de deux ans), à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation d'obligations de procédure ou la tentative de soustraction a été commise.

La poursuite de la soustraction d'impôt consommée se prescrit par *quinze ans* à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle le contribuable n'a pas été taxé ou l'a été de manière incomplète ou pour laquelle la retenue de l'impôt à la source n'a pas été faite conformément à la loi; elle se prescrit par *quinze ans* à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle une restitution illégale ou une remise injustifiée d'impôt a été obtenue ou des biens successoraux ont été dissimulés ou distraits dans la procédure d'inventaire. Cela constitue une diminution de cinq ans par rapport à la réglementation prévue par l'art. 333 CP. Ces délais permettent d'ajuster le délai de prescription de l'action pénale pour l'usage de faux à celui qui s'applique à la soustraction d'impôt consommée. Afin de faciliter la compréhension de cette disposition, la let. b est divisée en deux chiffres.

Il en est de même pour l'art. 58, al. 1 et 2, LHID.

Art. 184, al. 2, LIFD

Suivant le concept de la législation révisée en matière de prescription de l'action pénale, l'al. 2 doit être abrogé, dans la mesure où l'interruption de la prescription est abandonnée. Dorénavant, en ce qui concerne les contraventions, la LIFD doit prévoir, conformément à l'art. 33, al. 6, let. d, CP, que la prescription de l'action pénale ne court plus si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu (voir le développement au ch. 3.1). Par «jugement de première instance» on entend la décision rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182, al. 1, LIFD).

On notera que le même délai de prescription de l'action pénale s'applique à l'auteur, au complice et à l'instigateur. La LIFD et la LHID suivent ici les règles générales du CP, qui ne prévoit pas de délai de prescription spécial (différent de celui qui s'applique à l'auteur) pour le complice et l'instigateur.

Il en est de même pour l'art. 58, al. 3, LHID.

Art. 186, al. 1 et art. 187, al. 1, LIFD

Au lieu de l'emprisonnement ou de l'amende jusqu'à 30 000 francs, la sanction qui s'applique désormais a la teneur suivante:

(...) sera puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire.

Cette sanction correspond au droit en vigueur (art. 333, al. 2, let. b, CP), qui est ainsi inscrit formellement dans la LIFD.

Il en est de même pour l'art. 59, al. 1, LHID.

Art. 189, al. 1, LIFD

La poursuite pénale des délits fiscaux (usage de faux défini à l'art. 186, LIFD et détournement de l'impôt à la source défini à l'art. 187, LIFD) se prescrit par *quinze ans*, à compter du jour où le délinquant a exercé sa dernière activité coupable. Cette solution correspond à la proposition d'après l'art. 333 CP et à la durée de la prescription absolue prévue dans la LIFD et la LHID dans l'ancienne législation.

Il en est de même pour l'art. 60, al. 1, LHID.

Art. 189, al. 2, LIFD

Dans la mesure où l'interruption de la prescription est abandonnée tant pour les délits que pour les contraventions, il convient de biffer cette disposition dans l'al. 2. Il en est de même pour l'art. 60, al. 2, LHID.

Dorénavant, en ce qui concerne les délits également, la LIFD doit prévoir, conformément à l'art. 33, al. 6, let. d, CP, que la prescription de l'action pénale ne court plus si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu. Pour ce qui est de la procédure, la LIFD renvoie à son art. 188, al. 2 aux prescriptions du code de procédure pénale (CPP) du 5 octobre 2007¹¹. Les mêmes règles en matière de prescription s'appliquent ainsi aux délits de droit commun et

¹¹ RS 312.0

aux délits fiscaux dans le cadre d'une *ordonnance pénale*. Cela est d'autant plus valable qu'il n'est pas exclu que, dans la même ordonnance pénale, des faits relevant du droit pénal en matière fiscale et d'autres délits soient jugés en même temps. Il s'ensuit que, pour les délits fiscaux, le délai de prescription de l'action pénale échoit si aucune opposition n'est valablement formée dans un délai de dix jours, car alors l'ordonnance pénale est assimilée à un jugement entré en force (art. 354, al. 3, CPP). Si le ministère public maintient l'ordonnance pénale après l'opposition formée contre celle-ci et porte l'accusation devant le tribunal de première instance, le délai de prescription n'échoit que lorsque le jugement de première instance a été rendu.

On notera que pour les délits aussi, le même délai de prescription de l'action pénale s'applique à l'auteur, au complice et à l'instigateur. La LIFD et la LHID suivent ici les règles générales du CP, qui ne prévoit pas de délai de prescription spécial (différent de celui qui s'applique à l'auteur) pour le complice et l'instigateur.

Il en est de même pour l'art. 60, al. 2, LHID.

Art. 72xx (nouveau) Adaptation des législations cantonales à la modification du ...

Les cantons doivent adapter leur législation aux présentes modifications pour la date de leur entrée en vigueur. En ce qui concerne l'entrée en vigueur de ces modifications, le Conseil fédéral la planifiera de telle manière que les cantons disposent de suffisamment de temps pour procéder aux adaptations nécessaires. D'ici là, les règles de l'art. 333 CP demeurent en vigueur.

Art. 220b LIFD et 78e LHID Disposition transitoire de la modification du...

Dans la mesure où les délais de prescription de l'action pénale proposés dérogent en partie au droit en vigueur d'après l'art. 333 CP, une disposition transitoire est introduite pour garantir la sécurité juridique dans la LIFD et la LHID. Celle-ci fixe que les procédures pendantes au moment de l'entrée en vigueur des présentes modifications de la loi sont régies par *les nouvelles dispositions applicables à la prescription de l'action pénale*.

II **Autres mises à jour et adaptations dans la LIFD, la LHID et la LTF**

6 **Situation**

Les modifications qui suivent de la LIFD, la LHID et la LTF ne comprennent aucun changement matériel et sont de nature purement formelle.

6.1 **Nouvelles réglementations et leur explication**

6.1.1 **Abrogation de l'art. 73, al. 3, LHID**

L'art. 73, al. 3, LHID et l'art. 107, al. 2, LTF régissent le pouvoir d'examen (pouvoir de cognition) du Tribunal fédéral pour connaître des recours en matière fiscale (recours en matière de droit public). Ces deux dispositions ont la teneur suivante dans les lois en vigueur:

- Art. 73, al. 3, LHID: «En cas d'acceptation du recours, le Tribunal fédéral *annule la décision attaquée et renvoie l'affaire pour nouvelle décision à l'autorité inférieure.*»
- Art. 107, al. 2, LTF: «Si le Tribunal fédéral admet le recours, *il statue lui-même sur le fond ou renvoie l'affaire à l'autorité précédente pour qu'elle prenne une nouvelle décision. Il peut également renvoyer l'affaire à l'autorité qui a statué en première instance.*»

Ainsi, depuis l'entrée en vigueur de la LTF le 1^{er} janvier 2007, l'art. 73, al. 3, LHID est contraire à l'art. 107, al. 2, LTF. On notera qu'auparavant, l'art. 73, al. 3, LHID, en tant que disposition particulière ou «*lex specialis*» primait la loi fédérale d'organisation judiciaire (OJ) en vigueur jusqu'à fin 2006.

D'après la définition du champ d'application de la LTF, qui a remplacé l'OJ, l'art. 73, al. 3, LHID n'est plus considéré comme une *lex specialis*. En vertu du principe selon lequel la plus récente de deux lois de même rang prime la plus ancienne (principe de la *lex posterior*), l'art. 73, al. 3, LHID n'est plus appliqué. Comme nous l'avons mentionné, la LTF est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007. Par rapport à la LHID, entrée en vigueur le 14 décembre 1990, elle est la plus récente des deux lois.

Le Tribunal fédéral a expressément motivé et confirmé l'application de cette règle dans deux arrêts qu'il a rendus respectivement en 2008¹² et en 2009¹³. Le Tribunal fédéral a en outre retenu que l'art. 73, al. 3, LHID aurait déjà dû être biffé dans le cadre de l'introduction de la LTF.

Le présent projet propose donc de le biffer.

6.1.2 **Modification des art. 146 LIFD et 86, al. 2, LTF**

La procédure de recours pour l'impôt fédéral direct est régie par les art. 140 et suivants de la LIFD. Les deux principales dispositions ont la teneur suivante:

¹² ATF 134 II 186 consid. 1.5.3

¹³ ATF 135 II 260 consid. 1.3.2

- Art. 145, al. 1, LIFD: «Dans la mesure où le droit cantonal le prévoit, la décision sur recours peut encore être portée devant une autre instance cantonale, indépendante de l'administration.»
- Art. 146 LIFD: «La décision de la commission cantonale de recours ou celle d'une autre instance cantonale de recours au sens de l'art. 145 peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral. L'administration cantonale de l'impôt fédéral direct a également qualité pour recourir.»

L'art. 86, al. 2, LTF prévoit que les cantons instituent des tribunaux supérieurs qui statuent comme autorités précédant immédiatement le Tribunal fédéral, sauf dans les cas où une autre loi fédérale prévoit qu'une décision d'une autre autorité judiciaire peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral.

De surcroît, la LHID fixe à son art. 50, al. 3 que le contribuable et l'administration fiscale cantonale peuvent porter la décision sur recours devant une instance cantonale supérieure indépendante de l'administration, à condition que le droit cantonal le prévoie.

En principe, d'après l'art. 86, al. 2, LTF, les cantons ont l'obligation d'instituer *des tribunaux cantonaux supérieurs* qui statuent comme autorités précédant immédiatement le Tribunal fédéral pour connaître des affaires de droit public. Dans un arrêt rendu en 2009¹⁴, le Tribunal fédéral a défini que par *tribunal supérieur*, la jurisprudence entend une autorité judiciaire cantonale qui statue comme autorité précédant immédiatement le Tribunal fédéral, dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours ordinaire sur le plan cantonal, qui est compétente en la matière pour tout le canton et qui ne dépend pas du point de vue hiérarchique d'une autre autorité judiciaire cantonale. Sont réservés les cas où une autre loi fédérale prévoit qu'une décision d'une autre autorité judiciaire peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral (cf. 2^e partie de la phrase de l'art. 86, al. 2, LTF). Cette exception a été inscrite dans la LTF en raison de l'art. 146 LIFD.

L'art. 50, al. 3, LHID permet aux cantons d'instituer à leur gré une ou deux instances cantonales de recours, indépendantes de l'administration. On ne peut cependant pas déduire de cette disposition que les cantons peuvent désigner un tribunal inférieur comme unique instance cantonale de recours indépendante de l'administration. L'art. 86, al. 2, LTF requiert une prescription légale dans une autre loi fédérale pour fonder une exception à la prescription d'après laquelle l'instance précédente doit être un tribunal cantonal supérieur. D'après les art. 140 et suivants de la LIFD, la commission cantonale de recours ne peut donc plus être aujourd'hui une instance cantonale de recours unique, que si le canton lui confère le statut de tribunal supérieur.

Dans la mesure où les cantons ont l'obligation de prévoir le parallélisme des voies de recours contre la décision querellée, qu'elle porte sur l'impôt fédéral direct ou sur les impôts cantonaux harmonisés¹⁵, *l'exception prévue à l'art. 86, al. 2, LTF n'est plus nécessaire*, dans la mesure où il n'existe plus de canton dans lequel une décision d'un tribunal inférieur peut être portée devant le Tribunal fédéral. L'art. 146 LIFD doit donc être adapté en ceci que cette disposition renvoie dorénavant à la possibilité de former un recours d'après la LTF (art. 86, al. 2, LTF).

¹⁴ ATF 135 II 94 consid. 4.1

¹⁵ ATF 130 II 65

Afin d'établir une conformité avec la LTF, la règle instituant une exception à l'art. 86, al. 2, LTF (2^e partie de la phrase) doit être biffée.

6.1.3 Abrogation de la disposition transitoire de l'art. 205c LIFD

Le Conseil fédéral a proposé dans son message du 6 mars 2009¹⁶ de compenser plus rapidement les effets de la progression à froid, c'est-à-dire annuellement. Afin de permettre l'entrée en vigueur aussi rapide que possible de cette modification de la loi, le Parlement a adopté en 2009 une disposition transitoire (art. 205c LIFD) dont la teneur est la suivante:

«Le Département fédéral des finances adapte les barèmes et les déductions pour l'année fiscale 2010 à l'indice suisse des prix à la consommation, *pour autant que la présente modification ait été adoptée lors de la session d'été 2009 au plus tard et que le délai référendaire soit échu sans que le référendum ait été demandé.* Dans le cas contraire, la première adaptation aura lieu pour l'année fiscale 2011.»

Comme chacun le sait, la modification de la loi n'a pas été adoptée par le Parlement lors de la session d'été 2009 mais seulement à la session d'automne, le 25 septembre 2009. Le projet est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011. L'art. 205c LIFD est donc devenu superflu et peut être biffé de la LIFD.

6.1.4 Abrogation de l'art. 206 LIFD

L'entrée en vigueur de la LIFD le 1^{er} janvier 1995 a entraîné la modification de l'imposition dans le temps pour les personnes morales qui sont passées de la taxation bisannuelle praenumerando à la taxation annuelle postnumerando. Cette modification était obligatoire pour les personnes morales à l'entrée en vigueur de la LIFD. Afin de pouvoir remédier à des lacunes de la taxation entraînées par ce changement pour les années 1994 et 1995, une disposition transitoire a été introduite à l'art. 206 LIFD. Cette disposition régit la procédure de la différence d'impôt en cas de changement de l'imposition dans le temps¹⁷. Compte tenu du délai de prescription absolu de quinze ans d'après l'art. 120, al. 4, LIFD (31 décembre 1995 + quinze ans = 1^{er} janvier 2011) et du délai de péremption de quinze ans pour l'introduction d'une procédure en rappel d'impôt (art. 152, al. 3, LIFD) plus aucun cas relevant des dispositions transitoires ne peut faire l'objet d'une taxation en 2011. C'est pourquoi la norme spéciale à l'art. 206 LIFD doit être abrogée sans remplacement. Cela vaut également pour l'ordonnance du Conseil fédéral du 16 septembre 1992 sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes morales¹⁸.

L'art. 77 LHID régit les mêmes éléments pour les cantons. Cependant, dans la mesure où les cantons n'ont été obligés d'effectuer le changement qu'au 1^{er} janvier 2001, cette disposition transitoire ne peut pas encore être abrogée (et ne pourra pas l'être avant le 1^{er} janvier 2016).

¹⁶ FF 2009 1415

¹⁷ Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, N 4 et suivants à propos de l'art. 206 LIFD.

¹⁸ RS 642.117.2

6.1.5 Utilisation d'abréviations dans la LIFD (préambules en relation avec l'art. 32, al. 2 et 85, al. 1)

L'ensemble des titres, titres abrégés, sigles et abréviations devra être introduit dans tous les actes et textes législatifs dès leur première occurrence¹⁹. Les titres abrégés, sigles et abréviations peuvent alléger un texte mais également l'alourdir ou conduire à des malentendus. Il convient d'utiliser les titres abrégés et abréviations lorsque ceux-ci sont connus, que l'expérience montre qu'ils sont bien compris et qu'ils permettent de s'orienter plus aisément dans le texte en l'abrégeant.

Le présent projet propose de remplacer dans la LIFD les expressions «Département fédéral des finances» et «Administration fédérale des contributions» après leur première occurrence par les abréviations «DFF» et «AFC». Ces deux abréviations sont bien connues et leur introduction améliore la lisibilité et permet de s'orienter plus aisément dans le texte des dispositions concernées de la LIFD. On notera que la loi sur la TVA (partie A) révisée et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 a également été rédigée ainsi.

La première occurrence de ces expressions remplacées par les abréviations «DFF» et «AFC» se trouve respectivement aux art. 32, al. 2²⁰ et 85, al. 1. Ces abréviations y seront donc introduites et employées de manière conséquente dans la suite du texte. C'est d'ordinaire à la Chancellerie fédérale qu'incombe la mise en œuvre des règles de rédaction législative.

III Conclusions sur les parties I et II

7 Conséquences sur la Confédération, les cantons et les communes

Les modifications proposées n'auront aucune conséquence sur les finances ni sur le personnel de la Confédération, des cantons et des communes.

8 Lien avec le programme de la législature

Le projet n'est annoncé ni dans le message du 23 janvier 2008 sur le programme de la législature 2007 à 2011²¹ ni dans l'arrêté fédéral du 18 septembre 2008 sur le programme de la législature 2007 à 2011²². Comme ces adaptations de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du code pénal ne revêtent qu'une importance secondaire, le DFF a renoncé à les inscrire au programme de la législature.

¹⁹ Cf. Schreibweisungen der Bundeskanzlei, 1. Auflage 2008, chiffres marginaux 411 et 413 (en allemand)

²⁰ Dans le cas où le contre-projet indirect à l'initiative «Sécurité du logement à la retraite» serait adopté dans sa version conforme à l'état d'avancement au 14 avril 2011, la première occurrence de l'abréviation «DFF» serait reportée à l'art. 39, al. 2, LIFD.

²¹ FF 2008 639

²² FF 2008 7745

9 Procédure d'audition

Dans le cadre de la préparation de la modification d'une loi, en principe, une *procédure de consultation* devrait être ouverte. Cependant, si seuls quelques articles d'une loi sont modifiés, dans lesquels des questions de portée moindre et ne faisant pas l'objet d'un débat politique sont réglées, il n'est pas indispensable de procéder à une consultation. Le présent projet a pour objet l'adaptation de la LIFD et de la LHID à la partie générale du code pénal après sa révision, ainsi que des modifications qui sont devenues nécessaires en raison de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral en matière d'organisation judiciaire. C'est pourquoi au lieu d'une procédure de consultation. On a procédé uniquement à une procédure d'audition qui est destinée à un cercle de personnes plus restreint (en particulier les directeurs et directrices cantonaux des finances).

10 Aspects juridiques

En matière d'impôts directs, l'art. 128 Cst. attribue à la Confédération la compétence de percevoir un impôt fédéral direct sur le revenu des personnes physiques et sur le bénéfice net des personnes morales. L'art. 129 Cst. lui donne en outre la compétence de veiller à l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Cette harmonisation porte sur l'assujettissement, l'objet et le calcul dans le temps des impôts, la procédure et le droit fiscal pénal. Les adaptations et modifications proposées concernent le droit fiscal pénal ainsi que la procédure et relèvent par conséquent de la compétence de la Confédération en matière d'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.