

Ordre romand des experts fiscaux diplômés (OREF)
(Ed.)

Les procédures en droit fiscal

Editions Paul Haupt Berne . Stuttgart . Vienne

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Les procédures en droit fiscal / OREF (ed.). –
Berne ; Stuttgart ; Vienne : Haupt, 1997
(Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht ; Bd. 82)
ISBN 3-258-05388-X
NE: Ordre romand des experts fiscaux diplômés; GT

Tous droits réservés
Copyright © 1997 by Paul Haupt Berne

Table des matières

Préface	7
Les grands principes applicables en droit fiscal	
François Bellanger	9
La procédure de taxation, impôts directs	
Bernhard Zwahlen	37
La procédure de taxation dans le domaine des droits de timbre et de l'impôt anticipé	
Hans-Peter Hochreutener	71
Le contentieux fiscal	
Xavier Oberson	127
La créance d'impôt, première partie	
Philippe Béguin	173
La créance d'impôt, seconde partie	
Kaloyan Stoyanov	201
Les infractions fiscales	
Henri Torrione	243
L'entraide administrative et judiciaire en droit fiscal international, en tenant compte de certains aspects intercantonaux	
Robert Waldburger	293

Les infractions fiscales (impôts directs)

par Henri Torrione

I. Introduction	244
a) LIFD et LHID	245
b) La «criminalisation» du droit pénal fiscal	245
c) Développement induit par le nouveau droit des sociétés	246
II. Aperçu sur les infractions fiscales	247
III. La soustraction d'impôt	249
1. Les éléments de la soustraction fiscale	249
a) Perte financière pour la collectivité publique	250
b) Illicéité du comportement du contribuable	253
c) La faute du contribuable	254
d) Le lien de causalité entre le comportement du contribuable et l'atteinte aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique	256
2. Auteur / Instigateur / Complice	257
3. Les problèmes liés au représentant du contribuable	258
4. Procédure	260
5. La prescription de la poursuite pénale et de la peine	261
IV. La fraude fiscale	262
1. La fraude fiscale en matière d'impôt direct	262
a) Dans le but de commettre une soustraction	263
b) Titre faux, falsifié ou inexact quant à son contenu	263
c) Usage des titres	264
d) Intention	265
e) L'auteur de la fraude fiscale	265
f) Le faux dans les titres au sens de l'article 251 CP	265
2. Le détournement de l'impôt à la source	266
3. L'escroquerie en matière de contributions de l'article 14 DPA ..	266
4. Bilans et comptes de résultats «inexacts quant à leur contenu»	267
a) Introduction	267
b) Le pouvoir d'appréciation du chef d'entreprise	267
c) Les problèmes des distributions de bénéfices dissimulés (prestations appréciables en argent)	269
5. La procédure	273
6. La prescription de la poursuite pénale	274
V. La «criminalisation» du droit pénal fiscal et les conséquences en matière de procédure et de droit matériel	274
1. L'application de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales	274

2. Conséquences de l'application de la CEDH sur les règles de procédure en matière pénale fiscale	275
a) Généralités	275
b) Tribunal indépendant et impartial	276
c) Les procédures de contrôle et d'enquête conduites par l'administration fiscale	277
d) La présomption d'innocence	279
e) Conséquences de l'application de la Convention européenne des droits de l'homme sur les concours d'infraction	281
3. Conséquences de l'application de la CEDH sur le droit matériel en matière de droit pénal fiscal	283
a) Responsabilité pénale des héritiers	283
b) Responsabilité pénale des époux	284
c) Responsabilité du contribuable pour le comportement de son représentant contractuel	285
d) La fixation de la peine	286
Bibliographie	287

I. Introduction

La place du droit pénal fiscal dans l'ensemble du droit n'est pas encore bien définie en Suisse. Pour les pénalistes, il fait partie de la législation fiscale complémentaire, c'est-à-dire de la centaine de lois administratives qui contiennent des dispositions pénales, et auxquelles l'article 333 du CPS renvoie¹; ce domaine du droit n'attire pas particulièrement l'attention des spécialistes du droit pénal. Les fiscalistes, de leur côté, ont un certain intérêt pour le droit pénal fiscal, mais, lorsqu'un chapitre lui est consacré dans les manuels de fiscalité (ce n'est pas toujours le cas), il se trouve en général juste après, ou juste avant, le chapitre consacré aux règles de procédure en matière fiscale, et très souvent le droit pénal fiscal est considéré comme faisant partie des questions relevant des procédures en droit fiscal. Il s'agit pourtant à la fois d'un droit matériel, comprenant l'ensemble des dispositions prévoyant une sanction pour les violations des lois fiscales, et d'un droit formel régissant la procédure pour la poursuite des violations et l'exécution des sanctions².

L'intérêt pour le droit pénal fiscal augmente, semble-t-il, d'année en année. Indépendamment de la nécessité de la lutte contre la criminalité économique, cet intérêt accru pour le droit pénal fiscal provient notamment de trois développements récents:

- 1 Pour ce qui est de la législation cantonale en matière fiscale, le renvoi figure à l'article 335 al. 2 CP.
- 2 Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse (impôts directs)*, 3^e éd., 1994, p. 369.

a) LIFD et LHID

L'harmonisation des dispositions pénales fiscales va assurer une très grande uniformisation, aussi bien horizontale, entre les cantons et les communes, que verticale, entre le droit fédéral de l'impôt direct et le droit cantonal des impôts directs³. La multiplicité des normes différentes sur le plan cantonal qui résulte de la compétence donnée aux cantons par l'article 335 ch. 2 CPS, va disparaître dans le domaine des impôts directs. Ainsi, le droit pénal fiscal comprendra trois domaines différents:

- Le droit pénal de la fiscalité directe cantonale et fédérale contenu dans la LIFD et dans la LHID, qui est harmonisé;
- Le droit pénal de la fiscalité fédérale en matière de TVA, de droit de timbre et d'impôt anticipé⁴; il est contenu dans chacune de ces trois législations pour ce qui concerne les contraventions fiscales, et dans la loi fédérale sur le droit pénal administratif («DPA») pour ce qui concerne le délit d'escroquerie fiscale; il est très largement uniforme.
- Le droit pénal de la fiscalité cantonale en matière d'impôt indirect (impôt sur les successions et les donations, droits de mutation et d'enregistrement, etc.), qui n'est pas harmonisé.

De plus, les dispositions de droit pénal de la LIFD et de la LHID apportent des modifications au droit existant, qui sont susceptibles de renforcer à l'avenir l'importance des infractions fiscales, notamment (a) du fait que l'amende pour tentative de soustraction n'est plus plafonnée à Frs. 20 000.–, mais est fixée au 2/3 de l'amende due en cas de soustraction; (b) du fait que le délit d'usage de faux, passible du renvoi devant le juge pénal, peut être réalisé même en cas de tentative de soustraction (et non plus seulement en cas de soustraction consommée) comme dans le passé; (c) et du fait que la prescription pour la soustraction passe de 5 à 10 ans.

b) La «criminalisation» du droit pénal fiscal

Cependant, les développements récents les plus importants en matière de droit pénal fiscal ne sont probablement pas liés à l'harmoni-

3 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct («LIFD»), entrée en vigueur le 1er janvier 1995, et loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes («LHID»), entrée en vigueur le 1er janvier 1993, et à laquelle les cantons doivent adapter leur législation jusqu'en 2001.

4 L'impôt anticipé peut être considéré comme impôt direct (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 4. Auflage, Zurich 1992, pp. 128/138). Avis opposé: Walter Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, N 14 ss Introduction, Bâle 1971. Il a cependant été renoncé à inclure dans l'harmonisation le droit pénal administratif fédéral (Messages, BBl. 1982 III, p. 68).

sation. Ils résultent à mon sens de la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral, qui a considéré dans une série d'arrêts, à partir de 1993 surtout, que le droit pénal fiscal est un véritable droit pénal, et que les sanctions dans ce domaine ne sont pas simplement des sanctions administratives, mais de véritables peines au sens du droit pénal. Cette jurisprudence a été développée en application de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Comme on le verra, la personne qui est accusée d'avoir commis une infraction fiscale, bénéficie désormais de la même protection que toute autre personne accusée d'avoir commis une infraction pénale quelconque. Cette nouvelle jurisprudence a également des conséquences au niveau du droit matériel, par exemple dans la façon de concevoir la responsabilité pénale fiscale des héritiers et des époux. En effet, si le droit pénal fiscal fait partie du droit pénal, il faut se conformer aux principes généraux du droit pénal, notamment au principe de la culpabilité.

Cette «criminalisation» du droit pénal fiscal, cependant, n'aura pas que des conséquences en faveur du contribuable indélicat et de ses complices, mais, par cette assimilation des infractions fiscales à des infractions pénales, il est très probable que la poursuite et la répression des infractions fiscales deviendront plus dures. Un exemple en est donné par la prise de position de l'Administration fédérale des contributions dans sa Circulaire n° 21, du 7 avril 1995, sur *«le droit de rappel d'impôts et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct»*. L'infraction d'entrave à l'action pénale au sens de l'article 305 CP (punissable de l'emprisonnement) pourra désormais être commise dans le cadre d'une procédure pénale fiscale, une telle procédure étant assimilable à une procédure pénale⁵. La Circulaire en question mentionne ce délit d'entrave à l'action pénale en relation avec les actes de participation, c'est-à-dire, principalement, en relation avec les actes dont peut se rendre coupable le représentant contractuel du contribuable.

c) Développement induit par le nouveau droit des sociétés

Un autre développement qui peut être significatif en matière de droit pénal fiscal, c'est celui qui a été induit par les modifications apportées au droit des sociétés, en particulier au droit comptable, avec les précisions au niveau de la transparence des comptes, pour ce qui concerne la présentation des comptes, la constitution et la dissolution de réserves latentes et l'obligation imposée par l'article 678 al. 2 CO de restitution de prestations appréciables en argent. Il est manifeste que plus les règles de droit comptable sont strictes et rigoureuses, plus les sociétés commerciales peuvent se retrouver dans

5 Voir Circulaire n° 21 de l'Administration fédérale des contributions du 7 avril 1995, page 26.

une situation où elles se verront confrontées au reproche que les comptes qu'elles ont présentés à l'administration fiscale ne sont pas conformes sur certains points au droit comptable, par exemple parce que ces comptes ne refléteraient pas les prétentions de la société à l'égard d'actionnaires ou de personnes proches des actionnaires qui ont bénéficié de prestations appréciables en argent, et que les éléments de la soustraction fiscale ou de la fraude fiscale sont réunis. On discutera à ce propos du débat animé qui est conduit actuellement sur la question de savoir si, compte tenu du nouveau droit des sociétés, toute prestation appréciable en argent entraîne automatiquement une infraction de soustraction fiscale, voir de fraude fiscale.

II. Aperçu sur les infractions fiscales

1. En droit pénal fiscal, comme en droit pénal général, il y a une division entre, d'une part, les contraventions, dont la figure de base est la soustraction d'impôts, et qui sont punies par une amende dans le cadre d'une procédure administrative devant les autorités fiscales et les tribunaux administratifs, et, d'autre part, les délits, qui relèvent de la compétence du juge pénal, et qui sont passible de l'emprisonnement ou de l'amende. En matière de contraventions fiscales, l'amende peut aller jusqu'à trois fois le montant de l'impôt soustrait; les délits fiscaux sont punis de l'emprisonnement ou de l'amende jusqu'à Frs. 30 000.—.
2. Les délits fiscaux comprennent l'usage de faux au sens de l'art. 186 LIFD/59 al. 1.1 LHID et le détournement d'impôt à la source (187 LIFD/59 al. 1.2 LHID). La note marginale de l'article 59 LHID utilise l'expression «fraude fiscale» («Steuerbetrug») pour désigner ces délits fiscaux, ce qui semble indiquer qu'en Suisse l'expression «fraude fiscale» doit être réservée aux délits fiscaux, à l'exclusion des contraventions fiscales, notamment de la soustraction simple, qui ne serait pas «frauduleuse». Dans le domaine du droit de timbre, de l'impôt anticipé et de la TVA, les textes applicables utilisent le concept d'«escroquerie fiscale» (art. 14 LDPA), qui concerne non seulement l'usage de faux comme les articles 186 LIFD et 59 LHID, mais toute tromperie astucieuse, qu'elle soit mise en œuvre par l'usage de faux ou par d'autres manœuvres astucieuses⁶.

6 Dans le projet du Conseil Fédéral pour la LIFD/LHID, la notion de fraude fiscale était élargie sur le modèle de l'escroquerie fiscale du droit pénal administratif, qui comprend également tout comportement astucieux en vue d'obtenir une taxation insuffisante, mais le Parlement en est resté à l'approche traditionnelle dans le domaine des impôts directs, celle de l'usage de faux.

3. En matière d'impôt direct, les contraventions fiscales comprennent trois catégories: (a) la violation d'obligations de procédure par le contribuable ou par un tiers, qui visent les violations de certaines prescriptions légales ou des ordres de l'autorité, c'est-à-dire des infractions de procédure qui entravent le bon déroulement des opérations de taxation sans provoquer, en définitive, une diminution des montants payés à la collectivité⁷; (b) la tentative de soustraction, qui est caractérisée par le fait que le manquement est découvert avant que la taxation n'entre en force⁸, et (c) la soustraction d'impôt qui suppose non seulement un manquement du contribuable, mais également une perte d'impôt consécutive à une taxation entrée en force incomplète, ou à l'absence de toute taxation⁹.

La violation d'obligation de procédure est punie d'une amende de Frs. 1000.- à Frs. 10 000.-, alors que pour la soustraction consommée l'amende dépend notamment du montant soustrait (elle peut varier entre un tiers de ce montant en cas de faute légère et trois fois ce montant). Le peine pour la tentative de soustraction a complètement changée dans la LIFD/LHID comparé à l'ancien droit: alors que l'art. 131 para. 2 AIFD prévoyait une amende de Frs. 20.- à Frs. 20 000.-, c'est-à-dire des montants proches de ceux fixées pour la violation d'une obligation de procédure (Frs. 5.- à 10 000.-), la LIFD/LHID introduit une peine pour la tentative de soustraction qui est comparable à celle prévue pour la soustraction consommée (soit une amende fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été consommée). La LIFD/LHID ne punit pas seulement la soustraction d'impôt liée à la taxation, mais également la soustraction liée à la procédure de perception et de remboursement de l'impôt (soustraction commise par le débiteur de l'impôt à la source qui ne le retient pas ou retient un montant insuffisant¹⁰, soustraction liée à une restitution ou une remise d'impôt), ainsi que les soustractions commises dans le cadre de la procédure d'inventaire des biens successoraux (Art. 178 LIFD/art. 56 al. 4 LHID).

7 Voir articles 174 LIFD et 55 LHID; ces obligations comprennent en particulier l'obligation de déposer une déclaration d'impôt et les annexes, l'obligation de fournir certaines attestations, renseignements ou informations, et les obligations qui incombent aux héritiers et aux tiers dans la procédure d'inventaire.

8 Voir articles 176 LIFD et 56 al. 2 LHID.

9 Voir articles 175 LIFD et 56 al. 1 LHID.

10 Pierre-Robert Gilliéron, Le détournement par l'employeur de l'impôt perçu à la source en droit fiscal vaudois, JdT 1977 V, p. 66.

4. Dans le domaine de l'impôt anticipé, du droit de timbre et de la TVA, la systématique est un peu différente compte tenu du fait que ces impôts font l'objet d'une taxation spontanée. Comme le contribuable détermine lui-même le montant de l'impôt dans sa déclaration (déclaration et taxation coïncident), l'absence de déclaration, ou la fausse déclaration, constitue en elle-même une soustraction d'impôt (voir par exemple art. 61 lit. b LIA), et il n'y a pas de place pour la tentative. De plus, la violation de certaines obligations, spécifiquement énumérées (art. 62 LIA, art. 61 OTVA et art. 46 LT), constitue une contravention spéciale: la mise en péril de l'impôt.

III. La soustraction d'impôt

1. Les éléments de la soustraction fiscale

Suivant l'article 175 al. 1 LIFD «le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende».

Commet également une soustraction suivant al. 2 et 3 de l'article 175 LIFD, celui qui ne retient pas l'impôt à la source qu'il est tenu de retenir, et celui qui obtient une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée. En matière d'impôt anticipé, de droit de timbre et de TVA, la définition est plus générale: «Celui qui, à son propre avantage ou à celui d'un tiers» non seulement soustrait des montants d'impôt à la Confédération, mais également obtient un «remboursement» (LIA) ou un «virement d'impôt injustifié» (OTVA), ou obtient d'une autre manière, pour lui-même ou pour un tiers, un «avantage fiscal illicite».

Les éléments constitutifs de la soustraction comprennent tout d'abord un élément objectif: une perte financière pour la collectivité publique, soit par suite d'une taxation incomplète ou de l'absence de taxation en matière d'impôt direct, soit par suite de l'absence de déclaration ou d'une fausse déclaration en matière d'impôt anticipé, du fait que la personne tenue de retenir un impôt ne le retient pas, soit du fait qu'un avantage illicite est obtenu. On étudiera cet élément objectif essentiellement en liaison avec les impôts directs. L'illicéité du comportement est également un élément constitutif de la soustraction fiscale. Il n'y a soustraction que s'il y a eu violation d'obligation imposée par la loi fiscale. Il faut ensuite une relation de causalité entre la violation des obligations et la perte financière pour la collectivité. Enfin, il y a un élément subjectif: il faut qu'une faute, intention ou négligence, puisse être reprochée au débiteur de l'impôt.

a) Perte financière pour la collectivité publique

La soustraction d'impôt suppose tout d'abord, objectivement, une insuffisance, totale ou partielle, dans le montant de l'impôt qui résulte de la taxation, s'il s'agit d'impôt direct fixé par taxation, ou de la déclaration, s'il s'agit d'un impôt soumis à taxation spontanée. Il y a une atteinte portée aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique concernée, et le dommage correspondant est égal à la différence entre le montant de l'impôt qui a été fixé dans la taxation ou dans la déclaration spontanée, et le montant qui aurait été dû dans le cas où le contribuable n'avait pas violé ses obligations. L'élément objectif à la base de la soustraction d'impôt est en fait très proche de la notion de dommage en matière de droit des obligations, c'est-à-dire qu'elle correspond à une diminution de patrimoine¹¹.

Ainsi, en matière d'impôt direct, le contribuable qui se met au bénéfice de l'imposition globale expressément réservée aux personnes qui n'exercent pas d'activité à but lucratif, alors qu'il exerce en fait une telle activité, commet une soustraction d'impôt¹². De même, en matière d'impôt anticipé, une société anonyme commet par exemple une soustraction d'impôt si elle verse un dividende sans payer l'impôt anticipé et, contrairement à la vérité, indique sur la formule de déclaration n'avoir pas attribué de dividende pour l'exercice concerné, ou demande un délai pour le dépôt de la déclaration alors même que l'assemblée générale a déjà eu lieu et que le dividende a été décidé ou distribué¹³. Ainsi, pour que cet élément objectif de l'atteinte portée aux intérêts financiers de la collectivité soit réalisé, il faut qu'il y ait une personne assujettie et un élément imposable en Suisse. La soustraction d'impôt renvoie donc à l'ensemble des dispositions relatives aux personnes assujetties et aux éléments imposables, qui doivent être examinés, à titre de question préalable, pour savoir s'il y a effectivement eu une atteinte portée aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique concernée.

En ce qui concerne la personne assujettie, le Tribunal fédéral a décidé, dans un arrêt du 14 octobre 1983, que celui qui constitue en Suisse un domicile fictif, s'en prévaut auprès des autorités fiscales suisses et étrangères, collabore à sa taxation et la laisse entrer en force, ne peut pas par la suite revenir sur ce point à l'occasion d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction. La contestation ultérieure du domicile fiscal, et donc de l'assujettissement, représente un «venire contra factum proprium», c'est-à-dire une atteinte aux règles de la bonne foi¹⁴.

11 Voir Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, 1991, p. 55.

12 ATF du 29.11.1946, Archives 16, p. 31 = RDAF 3, p. 299.

13 ATF du 6.3.1986, Archives 55, p. 285.

14 Archives 53, p. 194.

Le lien entre la soustraction fiscale et l'élément imposable a été clairement indiqué par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 8 novembre 1968¹⁵, où le Tribunal fédéral a indiqué qu'il «convient en premier lieu de rechercher si les prestations en soi-même en question sont ou non imposables; en effet, si l'obligation fiscale venait à faire défaut, *il ne pourrait pas non plus y avoir d'éléments constitutifs d'une infraction fiscale*»¹⁶.

Compte tenu de ce lien entre obligation fiscale et élément constitutif de l'infraction fiscale, on classe généralement les cas de soustraction en fonction de l'élément imposable qui n'a pas été déclaré correctement. *Pour les personnes physiques*, si l'on examine la jurisprudence, les cas de soustraction fiscale les plus fréquents concernent les revenus accessoires, en particulier lorsqu'il y a activité indépendante accessoire, alors que la soustraction fiscale est rare pour les salariés, compte tenu du certificat de salaire à annexer à la déclaration. De même, en matière de fortune immobilière, la soustraction est rare compte tenu de la publicité du Registre foncier. En revanche, en matière de revenu de la fortune mobilière, la jurisprudence donne quantité d'exemples de cas de soustraction, pour revenus sur papiers-valeur non déclarés, intérêts sur créances non déclarés, ainsi que tous les cas de prestations appréciables en argent.

En ce qui concerne le *revenu d'une activité commerciale*, le droit fiscal ne contient pas une définition autonome du revenu imposable, mais détermine de façon générale le revenu imposable à partir du «solde du compte du résultat» (article 58 en liaison avec l'article 18, al. 3 LIFD), si bien qu'il pourra y avoir soustraction dès qu'il y a irrégularité dans la comptabilité. A ce propos, il convient d'être attentif à l'effet fiscal des obligations très larges qui sont imposées par les articles 957 CO et suivants, qui imposent la tenue des livres exigée par la nature et l'étendue des affaires, livres qui doivent être tenus exactement, de manière à ce qu'ils révèlent la situation financière de l'entreprise, l'état des dettes et créances, de même que le résultat de l'exer-

15 RDAF 1970, p. 314, en particulier p. 319.

16 Il faut donc un élément imposable en Suisse. Cependant, le contribuable domicilié en Suisse qui détient un immeuble à l'étranger, dont il n'a jamais fait état dans ses déclarations d'impôt, ni pour ce qui concerne l'impôt sur la fortune, ni pour ce qui concerne l'impôt sur le revenu, peut commettre une soustraction. En effet, par cette omission, le contribuable en question peut bénéficier d'un taux d'impôt sur le revenu et sur la fortune plus favorable que le taux qui aurait normalement dû être appliqué, compte tenu de la totalité de ses revenus et de sa fortune. En conséquence, les taxations entrées en force étaient incomplètes, puisque le taux qui aurait dû être appliqué ne l'a pas été. Dans cette mesure, il est certain que l'omission de déclarer le revenu et la fortune correspondant aux immeubles à l'étranger constitue une soustraction. On peut cependant se poser la question de ce qu'il en est lorsque le contribuable en question est déjà, sur la base de ses seuls éléments suisses taxé, au taux maximum (voir Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, 1991, p. 57, note 24).

cice annuel. L'article 959 CO contient également des obligations qui vont très loin. Il impose en particulier que le compte d'exploitation et le bilan annuel soient complets, de façon à ce que les intéressés puissent se rendre compte aussi exactement que possible de la situation économique de l'entreprise.

Cependant, on peut imaginer des situations où, bien que les règles de droit comptable sont tout à fait respectées, il y a malgré tout soustraction. C'est le cas notamment lorsque les règles de droit comptable ont une certaine flexibilité, par exemple en matière d'évaluation et de constitution de réserves latentes, et que le droit fiscal contient des dispositions qui exigent un ajustement du solde du compte de résultats en fonction de prescriptions fiscales, par exemple des prescriptions relatives aux provisions et aux amortissements autorisés. Dans ces cas, en dépit du fait que toutes les règles comptables sont respectées, il peut y avoir soustraction si ces éléments d'ajustement ne sont pas indiqués dans la déclaration d'impôt¹⁷.

Pour les sociétés on a exactement la même problématique qu'on vient de relever pour les entreprises individuelles, avec des cas de soustraction liée au non respect des règles comptables, et des cas de soustraction où la société a parfaitement respecté les règles du droit comptable, mais a omis de procéder dans la déclaration aux ajustements exigés par la législation fiscale, par exemple en matière de provision et d'amortissement.

Il faut toutefois remarquer que les règles comptables sont beaucoup plus exigeantes pour les sociétés que pour les personnes physiques, surtout après l'entrée en vigueur en 1992 du nouveau droit sur la société anonyme, qui a introduit des obligations en matière de création et de dissolution de réserves latentes.

Pour les sociétés, se rajoute toutefois une nouvelle problématique qui est une conséquence de la double imposition économique au niveau de la société et de l'actionnaire. Il s'agit de tous le cas de distribution de bénéfices dissimulés, de prestations appréciables en argent, qui ont pour effet de faire l'économie, illégalement, de l'imposition au niveau de la société et au niveau de l'actionnaire. Ces cas ont des conséquences financières parfois lourdes puisqu'il y a à la fois amende fiscale au niveau de la société pour l'impôt sur le bénéfice, au niveau des actionnaires pour leurs impôts sur le revenu, avec non récupération de l'impôt anticipé puisque la prestation n'a pas été déclarée par son bénéficiaire et avec, de surcroît, une procédure pénale pour usage de faux à l'encontre de l'administrateur de la société qui est parfois la même personne que le bénéficiaire de la prestation. Il y a alors une cascade de peines et d'amendes comme on l'a vu dans le cas récent des ristournes versées en Suisse romande par une société dans le domaine de la construction¹⁸.

17 Voir Urs Behnisch, op. cit., p. 60.

18 ATF du 24 mars 1995, ATF 121 I 54.

Il convient de faire une remarque générale sur l'élément imposable en matière d'activité commerciale. Pour qu'il y ait infraction fiscale, il faut qu'il y ait un élément imposable. En matière d'activité commerciale, les comptes annuels établis conformément au droit commercial constitue la base pour déterminer le bénéfice imposable. L'élément imposable est donc défini, non pas directement par le droit fiscal, mais indirectement, par référence au droit commercial, qui lui-même se réfère aux principes généralement admis dans le commerce.

Cette définition médiate de l'élément imposable par référence au domaine commercial peut poser un problème sur le plan du droit pénal fiscal, qui, comme tout le droit pénal, doit être attaché au principe de la légalité. Or, un élément essentiel de la soustraction, qui est l'existence d'un bénéfice commercial imposable, n'est précisément pas défini dans la loi fiscale, mais seulement par renvoi.

Ce problème au niveau du droit pénal fiscal explique peut-être en partie pourquoi en Suisse la poursuite des infractions ne se fait généralement que dans les cas les plus flagrants, alors que dans les pays où le bénéfice imposable est défini en détail dans la loi fiscale elle-même, la poursuite des infractions est beaucoup plus systématique.

b) Illicéité du comportement du contribuable

Pour qu'il y ait soustraction fiscale, il ne suffit pas qu'il y ait insuffisance ou absence de taxation. Il faut encore que le contribuable, par son activité ou par son inaction, ait violé une obligation que la loi lui impose. Comme en matière de responsabilité civile, il faut un élément d'illicéité. Le droit actuel en matière d'impôt direct (article 175 LFD et article 56 LHID) se réfère au contribuable qui «fait en sorte» qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète. L'article 129 de l'Arrêté concernant l'impôt fédéral direct (AIFD) était plus explicite et donnait, à titre d'exemple, une énumération de ce qu'il faut entendre par «faire en sorte» qu'une taxation soit insuffisante. Cet article se référait au contribuable qui élude les obligations qui lui incombent dans la procédure de taxation, de réclamation, de recours et d'inventaire, ou qui scelle des éléments essentiels à la détermination de l'existence ou de l'étendue de l'obligation fiscale, ou qui donne des indications inexacts. Cependant, comme l'a noté l'Administration dans sa Circulaire n° 21, sur le fond rien n'a changé dans la détermination de l'élément de l'illicéité du comportement du contribuable¹⁹.

19 Voir page 35.

Parmi les obligations violées par le contribuable qui commet une soustraction²⁰, on peut notamment mentionner l'obligation de remplir la formule de déclaration d'impôt «de manière conforme à la vérité et complète» (article 124 al. 2 LIFD); l'obligation du contribuable qui n'a pas reçu de formule, d'en demander une à l'autorité compétente (article 124 al. 1 LIFD), à la suite notamment de la publication officielle²¹; l'obligation de faire «tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte» (article 126 al. 1 LIFD); l'obligation de «fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires» (article 126 al. 2 LIFD).

A contrario, lorsque le contribuable ne viole aucune obligation, il n'y a pas de soustraction fiscale, même si la taxation est insuffisante, ou s'il n'y a pas de taxation. Ce principe est expressément formulé dans la législation genevoise, où l'article 344 de la Loi sur les Contributions Publiques indique qu'il ne peut être réclamé du contribuable qui a fait une déclaration régulière et complète ni supplément d'impôt ni amende lorsque l'insuffisance de paiement résulte d'une taxation définitive établie par le département après contrôle, ou acceptée ensuite de discussions avec le contribuable, à moins que l'administration fiscale n'ait été sciemment induite en erreur par des renseignements inexacts du contribuable²².

c) La faute du contribuable

Suivant l'article 18 du Code pénal, sauf disposition expresse et contraire de la loi, seul est punissable celui qui commet intentionnellement un délit. Les lois fiscales prévoient généralement que la répression peut également avoir lieu en cas de négligence. Suivant la Circulaire n° 21 de l'Administration fédérale, les notions d'«intention» et de «négligence» s'apprécient à la lumière des dispositions de l'article 18 al. 2 et 3 CP, et de la jurisprudence y relative. Le contribuable commet intentionnellement une soustraction lorsqu'il la commet avec conscience et volonté²³. Il y a négligence lorsqu'on peut reprocher à l'auteur de la soustraction une imprévoyance coupable. Selon l'article 18 al. 3 CP,

20 Voir une description précise de ces différentes obligations dans Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, 1991, pp. 67 à 74.

21 En matière d'impôt direct, le simple fait de ne pas déposer sa déclaration d'impôt est considéré comme une soustraction, puisqu'il peut avoir pour effet d'empêcher le fisc de déterminer l'impôt (Archives, 18, p. 278 = RDAF 1960, p. 320).

22 Voir de façon générale à propos de l'erreur de l'administration, Urs Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, p. 74, note 142.

23 L'intention est réputée prouvée s'il est établi de façon suffisamment sûre que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de ses indications (Décision du Tribunal fédéral du 29.09.1986, Archives 57, p. 218).

l'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. A ce propos, l'Administration fédérale des contributions, dans sa Circulaire n° 21, a déclaré que le contribuable doit également faire état des faits pour lesquels il a un doute sur leur importance du point de vue fiscal²⁴. Ainsi, l'élément subjectif de l'intention ou de la négligence ne serait pas rempli que dans les cas extrêmes où le contribuable ne pouvait pas reconnaître l'existence d'un problème à la lecture des notices annexées à la déclaration²⁵.

Lorsque c'est le représentant qui a porté dans la déclaration d'impôt des indications inexactes et, par ce biais, obtenu une taxation insuffisante, le contribuable doit se laisser imputer à faute cet acte dans la mesure où il aurait été en mesure de reconnaître les erreurs²⁶.

Alors que l'AIFD faisait référence au concept «infraction commise dans la gestion d'une personne morale», imputant par là-même la faute de l'organe ou du représentant à la société, le nouvel article 188 LIFD ne fait plus référence à la faute en relation avec les personnes morales. Dans son Message, le Conseil Fédéral part de l'idée que le concept «faute» ne doit pas être établi, et qu'il suffit d'un acte contraire au droit lorsque le contribuable est une société. Il est probable que ce point de vue est contraire au principe de la culpabilité qui s'applique maintenant de façon très large en droit pénal fiscal. La jurisprudence continuera probablement à suivre la pratique précédente²⁷. Dans sa Circulaire n° 21, l'Administration fédérale a indiqué que la culpabilité ne peut exister que vis-à-vis des organes ou des représentants²⁸.

En cas de dénonciation spontanée, en matière d'impôt anticipé, de droit de timbre et de TVA, l'article 13 du DPA prévoit qu'il peut y avoir aucune peine, et dans de nombreux cantons la pratique des administrations cantonales est de ne pas fixer de peine lorsqu'il y a dénonciation spontanée complète²⁹. La LIFD et la LHID ont réglementé ce

24 Administration fédérale des contributions, Circulaire n° 21 du 7 avril 1995, pages 12 et 13.

25 Voir Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, p. 86, note 245.

26 Voir décision du Tribunal fédéral du 29.09.1986, Archives 57, p. 218.

27 ATF du 12.12.1986, RDAF 46, p. 187 = Archives 57, 277; dans cet arrêt il a été décidé que font partie du cercle des personnes dont la faute est imputable à la personne morale non seulement les membres du conseil d'administration, de la direction et de l'organe de contrôle, mais aussi tout organe ou autre personne gérant en fait la personne morale et qui a commis, de manière fautive, des actes ayant aboutis à une soustraction.

28 Voir Circulaire n° 21, p. 15: «Lorsque l'auteur de la soustraction est une personne morale, l'intention ou la négligence ne peuvent exister que vis-à-vis des organes ou des représentants des personnes morales».

29 Il s'agit d'une forme de repentir actif et, partant, d'une circonstance atténuante au sens de l'article 64 CP. Voir *Revue valaisanne de jurisprudence*, 1994, p. 333.

domaine en prévoyant qu'en cas de dénonciation spontanée, la peine serait fixée au 1/5 du montant de l'impôt soustrait (article 175 al. 3 LIFD et 56 al. 1 para. 4 LHID). On peut se demander s'il était bien utile d'introduire dans la LIFD et dans la LHID une disposition contraire à l'article 13 du DPA et à la pratique dans de nombreux cantons.

d) Le lien de causalité entre le comportement du contribuable et l'atteinte aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique

Pour qu'il y ait soustraction, il faut que l'atteinte aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique soit imputable au contribuable, c'est-à-dire qu'il y ait un lien de causalité entre le comportement du contribuable, et l'insuffisance de la taxation. Il existe un grand nombre d'arrêts, où des contribuables ont essayé de prétendre que l'insuffisance de la taxation n'était pas due à leur comportement, mais à des négligences de l'autorité fiscale qui, si elle avait correctement fait son travail, aurait dû s'apercevoir de l'erreur³⁰. De façon générale, le Tribunal fédéral a toujours refusé d'entrer en matière dans ce genre de considérations. Il a toutefois relevé ce qui suit: «Il n'y a d'exception à faire que dans le cas où, étant apparentes, les inexactitudes auraient pu être découvertes immédiatement avec le minimum d'attention»³¹.

Le lien de causalité est également rompu lorsque les inexactitudes, ou le caractère lacunaire de la déclaration étaient connues des autorités, qui n'ont pas respecté leurs obligations au cours de la procédure de taxation³².

Pour ce qui concerne les personnes morales, il arrive souvent que la société est appauvrie par le comportement délictueux des organes et que, ultérieurement, lorsqu'une nouvelle administration est mise en place, elle prenne la position que les actes criminels ont été faits à son détriment, et qu'elle n'est pas punissable. Le Tribunal fédéral a rejeté ce genre d'approche et a considéré que dans les cas de ce genre la société bénéficiait directement de ces comportements délictueux, dans la mesure où ils réduisaient le montant du bénéfice imposable.

30 ATF du 27.08.85, RDAF 43, p. 404; ATF du 26.09.74, ATF 100 Ib 480; ATF du 6.02.70, RDAF 28, p. 362; ATF du 9.10.59, RDAF 16, p. 320; ATF du 3.07.70, RDAF 29, p. 167.

31 ATF du 28.04.1972, Archives 41, p. 314.

32 Voir Urs R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, p. 77.

2. Auteur / Instigateur / Complice

L'auteur de l'infraction ne peut être que le débiteur de l'impôt, c'est-à-dire, en matière d'impôt direct, le contribuable, et en matière d'impôt anticipé, à la fois le débiteur de l'impôt qui soustrait le montant ou ne satisfait pas à l'obligation de déclarer la prestation imposable, et le contribuable lui-même qui obtient un avantage illicite du fait qu'aucun impôt n'a été retenu par le débiteur de l'impôt.

Peu importe où le contribuable est domicilié. Il suffit qu'il soit débiteur de l'impôt au sens de la législation fiscale suisse, comme assujetti illimité ou assujetti limité.

En matière d'impôt direct, l'auteur de l'infraction peut aussi bien être le contribuable personne physique que le contribuable personne morale. En effet, selon l'article 180 al. 1 LIFD, les personnes morales disposent de la capacité pénale dans le domaine des impôts directs.

En revanche, en matière de droit de timbre, d'impôt anticipé et de TVA, le droit pénal administratif a en principe supprimé la possibilité de punir une personne morale. Suivant l'article 6 al. 1 DPA, sont punissables les personnes physiques qui ont commis l'acte, par exemple le comptable ou le fondé de pouvoir qui a établi la déclaration inexacte, ou le directeur ou l'administrateur qui a ordonné l'établissement de la déclaration incomplète, qui en est le co-signataire, ou qui a omis de prévenir une infraction commise par un subordonné bien qu'il en ait eu connaissance³³. Lorsque l'amende ne dépasse pas Frs. 5000.—, et que l'enquête rendrait nécessaire à l'égard des personnes punissables selon l'article 6 DPA des mesures hors de proportion avec la peine encourue, l'Administration fédérale des contributions peut renoncer à poursuivre les personnes physiques et condamner à leur place au paiement de l'amende la personne morale³⁴.

L'article 180 LIFD / 57 al. 4 LHID a innové en ce qui concerne la responsabilité respective des époux en tant qu'auteurs d'une soustraction en matière d'impôt direct³⁵. Le contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction de ses propres éléments imposables. Chacun des époux doit donc prendre à sa charge uniquement l'amende afférente à la soustraction de ses propres éléments imposables. Alors que les époux, en matière de paiement de l'impôt, y compris des rappels d'impôt, ont une responsabilité solidaire ancrée à l'article 13 al. 1 LIFD, une telle responsabilité est exclue en matière d'amende fiscale. Elle ne serait d'ailleurs

33 Article 6 al. 2 DPA.

34 Article 7 DPA.

35 Pour cette question sous l'AIFD, voir Martin Zweifel, Die Bestrafung von Ehegatten wegen Steuerhinterziehung, Das Schweizerische Steuerrecht, Eine Standortbestimmung, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, p. 515. Pour le nouveau droit, voir Jean Lampert, Quelques points essentiels de droit pénal du nouvel impôt fédéral direct, Revue fiscale 1994, p. 257.

pas conciliable avec le principe de la culpabilité. De plus, chacun des époux a la possibilité d'établir, à sa décharge, que son conjoint a commis la soustraction à son insu, ou qu'il n'était pas en mesure d'empêcher cette soustraction relative à ses propres éléments imposables³⁶.

3. Les problèmes liés au représentant du contribuable

L'auteur de la soustraction ne pouvant en règle générale être que le débiteur de l'impôt, la loi a introduit une réglementation particulière en ce qui concerne l'instigation, la complicité et la participation³⁷. Il y a instigation lorsque quelqu'un décide intentionnellement autrui à commettre l'acte principal répréhensible³⁸. La Circulaire n° 21 de l'Administration fédérale des contributions donne l'exemple du représentant contractuel du contribuable qui invite ce dernier à commettre une soustraction fiscale³⁹. Il y a complicité dans les cas où l'auteur principal est décidé à agir délictueusement, son complice lui portant assistance dans la commission de l'acte. La Circulaire n° 21 de l'Administration fédérale des contributions donne l'exemple du comptable de l'entreprise qui, sur injonction du propriétaire de l'exploitation, omet de comptabiliser certaines recettes, ou de la fiduciaire qui n'entreprend rien pour corriger les écritures comptables et qui établit la déclaration d'impôt sur la base des faux montants comptables, alors même qu'elle avait constaté les faits⁴⁰.

En plus de ces situations classiques, l'article 177 LIFD / 53 al. 3 LHID vise une situation particulière sous le titre de «participation». Etant donné que la soustraction d'impôt constitue une infraction supposant des circonstances personnelles spéciales (il faut être débiteur de l'impôt pour la commettre), le représentant ne peut être puni en tant qu'auteur ou co-auteur d'une soustraction consommée, ou d'une tentative de soustraction. Afin de rendre le représentant punissable lorsqu'il agit de sa propre initiative pour soustraire l'impôt dû par le représenté, l'article 177 al. 1 vise expressément, non seulement celui qui incite à une soustraction d'impôt ou y prête son assistance, mais également celui qui «la commet en qualité de

36 Les règles sur la responsabilité pénale réciproque des époux seront examinées de façon critique à la lumière de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ci-dessous sous point V 3 b).

37 Article 177 LIFD / 156 al. 3 LHID; voir Gabriel Heldner, *Verantwortlichkeit und Haftung des Steuerberaters*, L'Expert-comptable suisse, 1994, p. 997.

38 Article 24 CP.

39 Page 25.

40 Dans un arrêt topique du 18 septembre 1991 de la Commission de recours d'Appenzell A.Rh., approuvé par le Tribunal fédéral (StE 1993 B101.3, n° 4), il a été reconnu que la fiduciaire répondait même lorsqu'elle n'avait pas elle-même signé la déclaration d'impôt, mais l'avait préparée pour le contribuable avec des chiffres qu'elle savait être faux.

représentant du contribuable». C'est une norme pénale sur mesure pour frapper le représentant du contribuable, même lorsqu'il a agi à l'insu du contribuable. Dans ces cas, le représentant ne peut pas être considéré, ni comme instigateur ni comme complice (puisque'il n'y a pas d'auteur), ni comme auteur puisque la soustraction ne peut être commise que par le débiteur de l'impôt. Cette idée d'indépendance de l'infraction commise par le représentant du contribuable est précisée par le fait que le texte légal parle d'une peine fixée pour le participant indépendamment de celle encourue par le contribuable. Ainsi, si le contribuable n'est pas punissable, parce qu'il n'a commis aucune faute, il est possible de punir la personne qui commet l'infraction en qualité de représentant contractuel, ainsi que les divers instigateurs et complices. Par là, le droit pénal fiscal s'écarte totalement du principe de l'accessoriété, qui veut que la participation à un crime ou un délit ne soit punissable que si l'acte principal est commis (article 24 al. 1 CP).

Une autre infraction dont peut se rendre coupable le représentant du contribuable est celle d'entrave à l'action pénale. Cette infraction était punissable d'après l'article 129 al. 3 AIFD, mais ne figure plus dans les dispositions pénales de la LIFD/LHID. Suivant la Circulaire n° 21 de l'Administration fédérale des contributions, ce sera à l'avenir l'article 305 Code pénal qui s'appliquera. Cet article figure dans le titre 17^e du Code pénal (Crimes ou délits contre l'administration de la justice). Un acte répréhensible consiste en ce que l'auteur soustrait à la poursuite pénale ou à l'exécution de la peine une personne punissable selon les articles 174 à 181 ou 186 et 187 LIFD. Dans le passé, cet article n'avait pas été appliqué dans la mesure où les procédures pénales fiscales n'étaient pas assimilées à des poursuites pénales au sens de l'article 305 CP. Cependant, comme nous le verrons plus loin, selon la doctrine et la jurisprudence la plus récente, les amendes fiscales, même les amendes pour soustraction, doivent être considérées comme des peines proprement dites. Celui qui soustrait ainsi une personne à une poursuite pénale fiscale est puni de l'emprisonnement; la poursuite pénale de l'auteur de l'infraction est du ressort du juge pénal ordinaire, car la peine visée à l'article 305 CP ne peut pas être prononcée par une autorité administrative.

La LIFD/LHID apporte une nouveauté qui consiste dans le fait qu'une personne morale peut également être punie conformément à l'article 177 LIFD pour instigation, complicité ou autre forme de participation à des soustractions commises par des tiers si des agissements de ce genre ont lieu dans l'exercice de son activité (voir article 181 al. 2 LIFD)⁴¹.

41 Sous l'empire de l'AIFD, la personne morale ne pouvait pas être punie pour complicité dans la soustraction d'impôts dus par un autre contribuable; seule était punissable comme complice la personne physique qui a commis l'acte de complicité dans la gestion de la personne morale. Voir décision du Tribunal fédéral du 22 mars 1985, Archives 56, 67 = RDAF 45, p. 97, où il s'agissait de la responsabilité d'une banque pour acte de complicité du fait d'un relevé bancaire incomplet.

En outre, comme le prévoit expressément l'article 181 al. 3, les personnes physiques qui ont agi pour le compte de la société (organes, représentants ou employés) sont passibles de l'amende si elles ont participé à la soustraction ou à la tentative de soustraction. Il s'agit d'une amende de Frs. 50 000.– au maximum.

Enfin, l'article 177 al. 1 LIFD prévoit, ce qui est nouveau, la responsabilité solidaire des instigateurs, complices et autres participants pour le paiement de l'impôt soustrait. Il ne s'agit pas là d'un élément constitutif de la sanction pénale, l'instigateur, complice et autre participant n'étant en effet pas responsable solidaire de l'amende due par l'auteur de la soustraction, mais d'un élément de risque supplémentaire pour celui qui collabore à une soustraction dans la mesure où l'auteur principal ne paie pas, ou n'est pas en mesure de payer les impôts soustraits.

4. Procédure

Les cantons sont compétents pour désigner les autorités chargées de la poursuite pour soustraction d'impôt et pour violation des règles de procédure, aussi bien pour ce qui concerne l'impôt fédéral (article 182 al. 4 LIFD) que pour les impôts cantonaux. En général, il s'agira d'une section particulière de l'autorité fiscale cantonale. L'Administration fédérale des contributions peut requérir la poursuite pour soustraction de l'impôt fédéral, et l'Administration cantonale doit alors obligatoirement donner suite à une telle requête⁴². Contrairement au régime de l'article 132 al. 1 AIFD, la procédure ne doit plus être introduite par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct.

Suivant l'article 182 al. 3 LIFD, les dispositions sur les principes généraux de procédure des articles 109 à 121 LIFD, sur les procédures de taxation (articles 122 à 139 LIFD) et de recours (articles 140 et 146 LIFD) s'appliquent par analogie à la procédure en matière de soustraction d'impôt. Nous verrons plus loin les conséquences de l'application de la Convention européenne des droits de l'homme à la procédure pénale fiscale, en particulier en matière de droit d'être entendu, d'indépendance de l'autorité et de droit du prévenu de refuser de collaborer à l'établissement des faits⁴³. Comme, conformément à l'article 152 al. 2 LIFD, l'introduction d'une procédure de poursuite pénale pour soustraction d'impôt entraîne également l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt, il se pose le problème difficile des rapports entre les deux procédures, notamment en ce qui concerne les obligations du contribuable/prévenu de collaborer dans le cadre de chacune de ces procédures.

42 Article 258 de la loi fédérale sur la procédure pénale; article 183 al. 2 LIFD.

43 Cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des Steuerrechts*, pp. 402 et 405; Urs R. Behnisch, *op. cit.*, note 6, p. 273.

Les dispositions sur les procédures de taxation s'appliquant également en matière de soustraction d'impôt, le prévenu pourra désormais également former une réclamation contre une décision de condamnation ou de non-lieu. La décision sur réclamation peut être portée par la voie du recours devant la Commission cantonale de recours en matière d'impôt. Conformément à l'article 145 LIFD, le droit cantonal peut prévoir que la décision sur recours de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt puisse encore être portée devant une autre instance cantonale, indépendante de l'administration. La décision de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt ou celle de l'instance supplémentaire auxquelles il vient d'être fait référence peut faire l'objet, dans les trente jours, d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral (article 182 al. 2 LIFD) lorsqu'il s'agit de l'application de l'impôt fédéral. Le prévenu et l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct et l'AFC (article 103 lit. b OJ) ont qualité pour recourir.

En matière d'impôt cantonal, seul le recours de droit public est ouvert contre les décisions pénales cantonales. Cependant, lorsque la LHID sortira pleinement ses effets, les décisions fondées sur les dispositions pénales de la LHID seront susceptibles de recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral suivant l'article 73 al. 1 LHID. En effet, le droit pénal fiscal dans le domaines des impôts directs est une matière réglée par la loi d'harmonisation. Non seulement le prévenu, l'Administration fiscale cantonale, mais également l'Administration fédérale des contributions aura le droit de recourir (article 73 al. 2 LHID). Il convient de souligner cet élément qui constituera un facteur important d'uniformisation de la jurisprudence en matière pénale fiscale⁴⁴.

5. La prescription de la poursuite pénale et de la peine

En matière de soustraction d'impôt consommée, la poursuite pénale se prescrit par 10 ans à compter de la fin de la période fiscale au cours de laquelle les agissements délictueux ont été commis⁴⁵. La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable ou d'éventuels participants visés à l'article 177 LIFD. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption, la prescription ne pouvant toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale. Cela signifie que la procédure de soustraction doit être achevée par une décision entrée en force au plus tard 15 ans à compter de la fin de la période fiscale en question⁴⁶.

44 Sur la procédure, voir les considérations à la lumière de la Convention européenne sur la sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ci-dessous V 2.

45 Article 184 al. 1 lit. b).

46 Article 184 al. 2 LIFD.

En cas de violation des obligations de procédure, le délai de prescription est de 2 ans, et en cas de tentative de soustraction, le délai de prescription est de 4 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*. Ces délais peuvent également être prolongés d'au plus de la moitié de la durée initiale.

Des dispositions identiques sur la prescription de la poursuite pénale ont également été introduites dans la LHID et s'appliqueront en matière cantonale dès que cette dernière loi sera effective, au plus tard en 2001.

En ce qui concerne la prescription des amendes, l'article 185 al. 2 LIFD renvoie à l'article 121 LIFD, qui prévoit que les créances d'impôt se prescrivent par 5 ans à compter de l'entrée en force de la taxation. La prescription absolue est acquise après 10 ans à compter de l'année au cours de laquelle l'amende est entrée en force⁴⁷.

IV. La fraude fiscale

L'infraction la plus grave est la fraude fiscale (en matière d'impôts directs) ou l'escroquerie fiscale (en matière de TVA, de droit de timbre et d'impôt anticipé), appelée souvent «soustraction qualifiée». Ces infractions relèvent de la connaissance du juge pénal et sont qualifiées de délits, c'est-à-dire qu'elles sont passibles de l'emprisonnement ou de l'amende (article 9 al. 2 CPS).

En matière d'impôt direct, le message du Conseil Fédéral pour la LIFD/LHID prévoyait de distinguer deux états de fait particuliers, à savoir l'escroquerie fiscale, d'une part, et l'usage de faux, d'autre part. Le Parlement s'est finalement décidé pour maintenir la répression de l'usage de faux comme dans la LIFD actuelle. En matière d'impôt anticipé, de droit de timbre et de TVA cependant, c'est l'article 14 DPA qui s'applique et qui vise, sous le titre «escroqueries en matière de contributions», non seulement l'usage de faux, mais également toute autre tromperie astucieuse.

1. La fraude fiscale en matière d'impôt direct

L'article 186 LIFD, sous le titre marginal «usage de faux», punit celui qui, dans le but de commettre une soustraction d'impôt au sens des articles 175 à 177, fait usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, tels que des livres comptables, des bilans et des comptes de résultat ou des certificats de salaire et autres attestations de tiers dans le dessein de tromper l'autorité fiscale.

47 Article 121 al. 3 LIFD.

a) Dans le but de commettre une soustraction

La fraude fiscale au sens du nouvel article 186 LIFD suppose que le contribuable, ou le tiers, ait agi dans le but de commettre une soustraction d'impôt. Il n'est donc plus nécessaire, comme c'était le cas avant le 1^{er} janvier 1995, qu'il y ait soustraction d'impôt consommée. Cette modification étend considérablement le domaine de l'application de l'usage de faux à l'avenir. Cette extension pourra affecter le contribuable lui-même, qui pourra se voir reprocher dans l'avenir la tentative de soustraction, et en concours avec celle-ci, l'usage de faux, mais également le représentant du contribuable qui pourra se voir reprocher, en plus des actes de participation à la soustraction, la complicité dans l'usage de faux, même en l'absence de soustraction consommée.

b) Titre faux, falsifié ou inexact quant à son contenu

Suivant l'article 186 LIFD, pour qu'il y ait fraude fiscale, il faut qu'il y ait usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu. Cela suppose donc tout d'abord un usage (et non pas la simple confection qui, contrairement aux dispositions du Code pénal suisse, n'est pas punie en matière fiscale). Il faut ensuite un titre, et il faut que ce titre soit faux, falsifié ou inexact quant à son contenu.

Pour déterminer ce qui constitue un titre, on peut tout d'abord se référer à la liste qui figure à l'article 186 al. 1 LIFD à titre d'exemple: constituent des titres, les documents «tels que des livres comptables, des bilans, des comptes de résultats ou des certificats de salaire et autres attestations de tiers». Pour déterminer ce qui constitue un titre, on peut se référer à l'article 110 ch. 5 du Code pénal suisse, qui indique: «Sont réputés titres tous écrits destinés ou propres à prouver un fait ayant une portée juridique et tous signes destinés à prouver un tel fait. L'enregistrement sur des supports de données et sur des supports-images est assimilé à un écrit s'il a la même destination». Il a été décidé que la déclaration d'impôt, un questionnaire, les annexes, ne constituent pas un titre⁴⁸. De façon générale, il faut distinguer les simples affirmations écrites d'une part, et, d'autre part, certains documents qui sont particulièrement propres à prouver un fait sous l'angle fiscal, soit parce que leur établissement résulte de dispositions législatives (par exemple le bilan, le compte de pertes et profits), soit parce qu'ils émanent de tiers (un certificat de salaire, une quittance, etc.).

48 Voir ATF du 9.11.84, ATF 110 Ib 252 = RDAF 43, p. 265.

Il faut distinguer le titre faux (par exemple une entreprise fabrique un décompte fournisseurs pour faire croire à des livraisons), le titre falsifié (par exemple une entreprise apporte des modifications à la facture d'un fournisseur, ou à la copie d'une facture qu'elle a envoyée à l'un de ses clients), et les titres inexacts quant à leur contenu (par exemple le fournisseur de l'entreprise établit une facture pour des prestations que l'entreprise n'a pas faites).

C'est en particulier par rapport à la catégorie des titres *inexacts quant à leur contenu*, que la différence entre les déclarations écrites fausses, qui ne constituent pas un titre et qui n'entraînent donc pas de délit de fraude fiscale, et l'usage de faux au sens de l'article 186 LFD, est difficile à faire. Les deux types de documents émanent du contribuable ou de ses représentants. Les affirmations fausses qui sont contenues dans l'un d'eux, par exemple dans la déclaration d'impôt, n'entraînent pas la commission du délit de fraude fiscale, alors que celles qui sont contenues dans la comptabilité, dans les livres comptables, dans le bilan, dans le compte de pertes et profits, sont constitutives de fraude fiscale. La différence de traitement tient aux prescriptions juridiques qui s'appliquent à la tenue de la comptabilité, et qui ont pour conséquence que la valeur probante de ces documents est supérieure à celle de la déclaration fiscale.

L'inexactitude de ces documents quant au contenu devra s'apprécier en fonction des prescriptions comptables, et donc renverra à des problèmes de droit comptable et de droit des sociétés qui peuvent être assez complexes comme on le verra plus loin. Plus haut, on a vu que la soustraction fiscale simple dépendait de l'existence d'un élément imposable, c'est-à-dire d'une condition objective définie par la loi fiscale et la pratique correspondante; en ce qui concerne la fraude fiscale, il faut non seulement que cette condition objective soit donnée, mais également, lorsqu'il y a document comptable inexact quant à son contenu, que la comptabilité de l'entreprise n'ait pas respectée toutes les règles comptables applicables.

c) Usage des titres

Le délit d'usage de faux suppose une utilisation particulière des titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu. Il faut donc que le titre ainsi décrit soit présenté, en tant que moyen de preuve, à l'autorité de taxation, à l'autorité de justice fiscale, à l'autorité de remise ou à toute autre autorité fiscale compétente, notamment dans le cadre des procédures de recours. L'infraction est consommée par la présentation ou le dépôt des titres faux, sans qu'il y ait place pour la tentative.

d) Intention

Pour être punissable, la fraude fiscale doit avoir été commise intentionnellement, c'est-à-dire avec conscience et volonté, «dans le dessein de tromper l'administration fiscale». Cet élément constitue une différence importante avec la soustraction simple, punissable aussi pour négligence. Ainsi, dans les cas où l'usage de documents comptables inexacts quant à leur contenu n'est pas fait intentionnellement mais par négligence, il y a soustraction ou tentative de soustraction, mais non pas fraude fiscale. Cependant, «l'intention de tromper l'autorité fiscale est réputée prouvée lorsqu'il est établi de façon sûre que le contribuable était conscient du caractère inexact des indications»⁴⁹.

e) L'auteur de la fraude fiscale

L'article 186 al. 1 LIFD renvoie à l'article 177 LIFD, qui vise notamment le représentant. Ainsi, le représentant peut commettre une fraude fiscale, même s'il ne peut pas commettre une soustraction fiscale pour le travail qu'il exécute pour ses clients. Certains auteurs estiment cependant que la fraude fiscale ne peut être commise que par le contribuable (Blumstein/Locher, System, p. 303 et références citées). Cependant, cette position n'est probablement plus défendable, compte tenu du renvoi de l'article 186 al. 1 à l'article 177 LIFD.

f) Le faux dans les titres au sens de l'article 251 du Code pénal

Un arrêt récent, du 12 février 1996, du Tribunal fédéral a apporté une précision importante à propos de l'application des dispositions sur la fraude fiscale et de celles qui concernent le faux dans les titres (art. 251 CP)⁵⁰. La jurisprudence antérieure du Tribunal fédéral est maintenue en principe, mais son champ d'application singulièrement restreint. Suivant la jurisprudence antérieure, celui qui, au moyen d'un faux dans les titres, veut éluder exclusivement les dispositions du droit fiscal et exclut dans son esprit tout emploi – bien qu'il soit objectivement possible – du faux ailleurs que dans le domaine fiscal, ne doit être jugé sur la base du droit pénal fiscal.

Dans son arrêt de 1996, le Tribunal fédéral a précisé que pour les sociétés anonymes, la jurisprudence antérieure s'appliquera uniquement aux bilans qui sont établis à des fins exclusivement fiscales, en parallèle à un bilan commercial véridique. En revanche, si le bilan

49 Archives 54, 457, p. 463 = RDAF p. 15, pp. 19 et 20.

50 Tribunal fédéral, Cour de cassation pénale, 12 février 1996. Ministère public du canton d'Appenzell Rh.-E. c.J. et R. Voir résumé dans Semaine Judiciaire, no. 17, 1996, p. 307, ATF 122 IV 25.

commercial lui-même est faux ou inexact quant à son contenu, l'article 251 CP peut être appliqué même si l'auteur excluait tout emploi du faux ailleurs que dans le domaine fiscal. En effet, le bilan commercial d'une société anonyme a toujours pour fonction de refléter la situation financière de la société, non seulement à l'intention des autorités fiscales, mais également et surtout à l'égard des tiers. En conséquence, une utilisation non fiscale est toujours possible et l'article 251 CP peut également être appliqué.

2. Le détournement de l'impôt à la source

Suivant l'article 187 LIFD, commet un tel délit, celui qui, tenu de percevoir l'impôt à la source, détourne les montants perçus à son profit ou à celui d'un tiers. Contrairement à l'usage de faux, seul peut être l'auteur de l'infraction de détournement de l'impôt à la source celui qui est tenu de retenir l'impôt à la source. Une disposition de ce genre existait dans de nombreux cantons, et elle a été maintenant reprise au niveau de l'impôt fédéral⁵¹.

3. L'escroquerie en matière de contributions de l'article 14 DPA

Dans les domaines du droit de timbre, de l'impôt anticipé et de la TVA, c'est l'article 14 DPA qui est applicable en vertu d'un renvoi direct de ces diverses législations. Cet article 14, sous la note marginale de «escroquerie en matière de contributions» vise un état de fait qui est sous certains aspects plus large que celui de l'article 186 LIFD, et sous d'autres aspects plus étroit.

L'article 14 DPA est plus large que l'article 186 en ce sens qu'il ne couvre pas seulement l'usage de faux, mais toute tromperie astucieuse de l'administration fiscale, c'est-à-dire également les tromperies astucieuses qui peuvent se faire indépendamment de l'usage d'un faux. Sous un autre aspect, l'article 14 DPA est plus étroit que l'article 186 LIFD, puisqu'il suppose qu'il y a soustraction consommée, alors que l'article 186 LIFD, comme on l'a vu, est applicable même dans le cas où l'usage de faux n'a pas abouti à une soustraction consommée.

L'article 14 DPA a pris une certaine importance non seulement en matière de droit de timbre, d'impôt anticipé et de TVA, mais également dans les autres domaines du droit fiscal, compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral dans le domaine de l'octroi de l'entraide judiciaire en matière pénale. En effet, le Tribunal fédéral, pour décider s'il y a lieu d'accorder l'entraide judiciaire en matière

51 Pierre-Robert Gilliéron, Le détournement par l'employeur de l'impôt perçu à la source en droit fiscal vaudois, JdT 1978 IV, pp. 66 et ss.

pénale pour délit d'escroquerie fiscale, s'est toujours référé au concept d'escroquerie fiscale tel qu'il figure à l'article 14 DPA, même lorsque la demande d'entraide concernait une fraude fiscale en matière d'impôt direct. L'échec de la proposition du Conseil Fédéral dans son projet de loi en matière d'impôts directs, de reprendre, sur le modèle de l'article 14 DPA, le concept de tromperie astucieuse également dans les impôts directs, n'a pas permis d'harmoniser la pratique dans les domaines des impôts directs, de l'impôt anticipé, du droit de timbre et de la TVA, et de l'octroi de l'entraide judiciaire en matière pénale pour délit d'escroquerie fiscale.

4. Bilans et comptes de résultats «inexacts quant à leur contenu»

a) Introduction

Les comptes occupent une place privilégiée dans l'énumération des titres qui est donnée, comme exemple, à l'article 186 al. 1 LIFD. Comme on l'a vu, les comptes annuels établis conformément au droit commercial constituent la base de la détermination du résultat fiscal (principe de l'autorité du bilan). La société doit se laisser opposer les comptes annuels qu'elle remet avec sa déclaration d'impôt. Pour la taxation, on ne peut s'écarter des comptes annuels conformes au droit commercial que lorsque le droit fiscal prévoit des normes particulières pour déterminer le bénéfice, par exemple les ajustements pour ce qui concerne les provisions, les amortissements autorisés fiscalement, etc. La conformité des comptes annuels avec les règles sur la comptabilité, jouent un rôle essentiel pour l'autorité du bilan. En cas de violation de ces règles, il y a notamment une sanction de droit pénal fiscal lorsqu'il a été intentionnellement fait usage, dans le but de commettre une soustraction d'impôt, de livres comptables, de bilans et de comptes inexacts quant à leur contenu, dans le dessein de tromper l'autorité fiscale.

b) Le pouvoir d'appréciation du chef d'entreprise

Suivant la Circulaire n° 21 de l'Administration fédérale, une comptabilité est inexacte quant à son contenu lorsqu'elle fait apparaître les événements de la vie des affaires de manière incorrecte ou incomplète. Dans un tel cas, le bilan et le compte de résultats sont également inexacts quant à leur contenu. Dans la plupart des cas, la difficulté est de déterminer s'il y a véritablement inexactitude de la comptabilité et non conformité des documents comptables avec les règles comptables, ou si, au contraire, il s'agit d'un domaine qui relève du libre exercice du pouvoir d'appréciation du chef d'entreprise.

Lorsque les comptes ne sont pas inexacts quant à leur contenu du point de vue du droit comptable, en particulier lorsque les actifs sont évalués de façon excessivement prudente, avec constitution de réserves, et les passifs sont déterminés avec une prudence excessive, ce qui aboutit à une surévaluation des passifs, le délit d'usage de faux est exclu à la condition qu'il n'y a pas d'inexactitude formelle au niveau de la tenue des comptes, par exemple amortissements sur des actifs fictifs, ou non-comptabilisation (même pas pour mémoire) d'actifs amortis, ou comptabilisation de passifs fictifs. Ainsi, la fraude fiscale n'entre pas en compte lorsque le chef d'entreprise exerce la liberté d'appréciation dans l'évaluation qui lui est laissée par le droit commercial⁵². A l'avenir, il faudra toutefois respecter scrupuleusement les règles du nouveau droit des sociétés sur la constitution des réserves latentes, aussi bien la règle de l'article 669, al. 3 CO sur la limitation en matière de constitution de réserves latentes, que les règles sur la distinction entre les différents types de réserves latentes et la communication à l'organe de contrôle, ainsi que les informations contenues dans l'annexe, qui doit être communiquée à l'administration fiscale, en particulier les informations relatives à la dissolution de réserves de remplacement et de réserves latentes supplémentaires.

En revanche, s'il y a inexactitude sur le plan formel, alors le faux dans les titres entre en considération. Par exemple, en cas d'actifs non comptabilisés, de passifs fictifs, de comptabilisation sous une rubrique ou à une date, ou dans un compte inexacts, etc. Par exemple, une obligation d'activer tous les actifs qui doivent figurer à l'actif a été reconnue par le Tribunal fédéral⁵³. La non-comptabilisation de débiteurs est un faux⁵⁴. Dans un ATF 92 II 247, le Tribunal fédéral a considéré qu'il était interdit de comptabiliser des dettes fictives, après avoir laissé ouvert ce point dans une ATF 82 II 220. Le manuel de révision comptable, page 125, para. 2.2, interdit maintenant expressément la comptabilisation de dettes fictives⁵⁵.

A noter que dans certains cas il peut y avoir usage de faux sans qu'il y ait soustraction fiscale ou tentative de soustraction fiscale de la part de la société concernée. Par exemple, dans une décision du Tribunal fédéral du 3.2.67⁵⁶, une société avait fait une gratification de Frs. 54 300 en faveur du directeur, comptabilisée dans les dépenses sous un poste autre que «salaire», cette qualification ne figurait pas

52 Voir Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, 1991, p. 214 et p. 60; voir également Pierre del Boca, *Le faux bilan de la société anonyme*, *Etude de droit pénal et de droit fiscal*, 1974, p. 156.

53 Voir citation dans Peter Locher, *Steuerrechtliche Folgen der Revision des Aktienrechtes*, *Archives* 61, p. 99, note 5.

54 StE 86 B.102.1, n° 2.

55 Peter Locher, *Steuerrechtliche Folgen der Revision des Aktienrechtes*, *Archives* 61, p. 99.

56 *Archives* 36, p. 470 = RDAF 26, p. 20.

dans le certificat de salaire. Dans un cas de ce genre, les livres comptables et le certificat de salaire sont manifestement inexacts. Il y a soustraction et fraude fiscale à tout le moins lorsque le directeur utilise le certificat de salaire en annexe à sa propre déclaration d'impôt. Cependant, la société n'a, pour ses propres impôts, pas commis de soustraction ou de tentative de soustraction⁵⁷.

Il est évident que lorsqu'il n'y a pas d'inexactitude sur le plan formel, lorsque la société a simplement exercé la liberté en matière d'évaluation que lui reconnaît le droit comptable, l'usage de faux est bien sûr exclu, mais il peut y avoir soustraction fiscale. En effet, le droit fiscal prévoit des normes particulières pour déterminer le bénéfice, qui s'écartent sur certains points des comptes annuels conformes au droit commercial, par exemple en matière d'amortissements et de provisions. Le contribuable doit faire état dans la déclaration ou dans les annexes de la déclaration de ces ajustements exigés par le droit fiscal. Typiquement, la formule de déclaration contient l'indication suivante: «Résultats nets de l'exercice: à ajouter (...) les attributions à des provisions non admises fiscalement et (...) les amortissements non admis fiscalement». Si cela n'est pas fait, la déclaration est incomplète, et il y a soustraction fiscale, mais non pas de fraude fiscale.

*c) Les problèmes des distributions de bénéfices dissimulés
(prestations appréciables en argent)*

Lorsqu'il s'agit d'une société, les questions ne se posent pas seulement en relation avec la constitution de réserves latentes (qui diminuent le bénéfice imposable de la société sans appauvrir cette dernière), mais également avec les prestations appréciables en argent (qui non seulement diminuent le bénéfice imposable, mais simultanément appauvrissent la société au profit des actionnaires et des personnes qui leur sont proches).

Les questions de droit pénal fiscal en matière de prestations appréciables en argent sont extrêmement délicates. C'est, de plus, un domaine qui, comme on l'a vu, pourrait avoir subi des modifications significatives à la suite du nouveau droit des sociétés, en particulier en relation avec le nouvel article 678 CO.

Sont des distributions de bénéfice toutes les prestations appréciables en argent faites par la société au porteur de droits de participation, et qui ne constituent pas un remboursement de parts au capital existant. Ces prestations peuvent être ouvertes ou dissimulées. Les prestations ouvertes sont faites au débit du compte bénéfice reporté,

⁵⁷ Voir Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, 1991, p. 210, note 196.

ou du compte de réserves. Elles n'affectent pas le compte de pertes et profits et n'ont aucune conséquence sur le résultat imposable de la société. Les distributions de bénéfices dissimulés affectent en revanche le compte de pertes et profits. La LIFD y fait référence, à l'article 58, lettre a), dernier tiret, en parlant de distributions dissimulées de bénéfices. La décision du Tribunal fédéral de base à cet égard a été publiée dans Archives 25, p. 433, et précise qu'il y a prestation appréciable en argent s'il y a une disproportion entre la prestation de la société et la contre-prestation, que cette disproportion est évidente pour le conseil d'administration et qu'elle bénéficie à des actionnaires ou à des personnes proches des actionnaires.

Les notions de distribution de bénéfice, de frais généraux et de charges sont des notions purement économiques, si bien qu'on n'a pas à tenir compte des conditions de l'évasion fiscale qui permet d'écarter la forme juridique donnée à une transaction pour déterminer le traitement fiscal sur la base de la réalité économique.

Parfois, la distribution d'un bénéfice dissimulé ne dépend pas d'une question d'appréciation ou d'évaluation. C'est par exemple le cas chaque fois que la distribution de bénéfice dissimulé se fait sous la forme de la renonciation par la société à un produit, par exemple dans le cas des ristournes où des sociétés actives dans le domaine de la construction ne comptabilisaient pas les ristournes qui leur étaient versées par les fournisseurs et les remettaient directement aux actionnaires. Dans ces cas, il est manifeste qu'il y a non seulement soustraction (la société n'a pas indiqué dans la déclaration d'impôt les «prestations fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société»), mais également usage de faux, dans la mesure où la comptabilité de la société est inexacte. Elle est formellement inexacte puisqu'elle ne fait pas état d'un produit. Ces situations où la prestation appréciable en argent s'accompagne d'une inexactitude formelle peuvent se produire également dans les autres catégories de prestations appréciables en argent. Ainsi, par exemple, en cas de l'achat d'un actif fictif par la société à son actionnaire, il est évident qu'il ne s'agit pas d'une question d'appréciation, mais que la comptabilisation de l'actif fictif entraîne une inexactitude formelle de la comptabilité. De même, dans les cas de simulation, par exemple dans le cas où un contrat de travail entre la société et l'actionnaire, ou une personne proche de l'actionnaire, est simulé. Dans les cas d'actes simulés, en effet, la comptabilisation ne doit pas se faire sur la base du contrat simulé, mais sur la base de «la réelle et commune intention des parties, sans s'arrêter aux expressions ou dénominations inexactes dont elles ont pu se servir, soit par erreur, soit pour déguiser la nature véritable de la convention» (art. 18 CO).

Parfois, l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice dépend d'une appréciation des circonstances économiques, d'une évaluation, et donc dans une certaine mesure la décision relève du libre pouvoir d'appréciation du chef d'entreprise.

Il s'agit essentiellement des situations où l'on a à faire à un acte mixte, par exemple un salaire excessif versé à l'actionnaire-directeur, le prix d'achat d'un immeuble par la société est excessif compte tenu des valeurs du marché, ou la vente d'un actif de la société à l'actionnaire est trop bas. La difficulté, dans ces cas, c'est qu'il n'y a souvent pas de prix du marché pour un objet comparable, et que la décision de savoir s'il y a prestation appréciable en argent ou pas dépend de considérations subjectives qui peuvent varier suivant l'autorité qui prend la décision.

C'est pourquoi certains auteurs dans la doctrine, notamment Ferdinand Zuppinger, ont pris la position qu'il ne peut pas y avoir de soustraction fiscale, ni a fortiori de fraude fiscale, lorsqu'il s'agit de questions d'appréciation économique⁵⁸. Pour qu'il y ait soustraction fiscale, éventuellement fraude fiscale, il faut, en plus de l'appréciation contestable, une manœuvre du contribuable, contraire aux obligations que la loi lui impose, manœuvre qui a pour effet de réduire le risque que l'administration puisse découvrir le problème. Cette position se fonde sur la jurisprudence du Tribunal fédéral. Il ressort d'un grand nombre d'arrêtés que ce n'est pas l'erreur d'appréciation que le tribunal reproche au contribuable, mais la violation d'une règle comptable, par exemple de l'obligation de comptabiliser les créances douteuses⁵⁹, de l'interdiction de compenser des recettes avec des dépenses⁶⁰.

Ainsi, la société a sans doute une grande liberté dans l'appréciation, mais si une appréciation critiquable s'accompagne d'une inexactitude au niveau formel, en particulier de l'absence de comptabilisation, ou de la comptabilisation d'un montant déjà diminué de certaines charges ou primes d'acquisition, des questions qui à l'origine ne sont que des questions d'appréciation, ne pouvant pas entraîner soustraction ou fraude fiscale, peuvent très bien immédiatement être projetées sur le plan du droit pénal fiscal.

Cette conclusion à laquelle nous sommes arrivés n'est toutefois pas complètement exacte. Dans un arrêt du 6 mars 1986, le Tribunal fédéral a pris une position un peu différente dans un cas où la différence entre la prestation et la contre-prestation était particulièrement évidente. Il s'agissait de la vente, par une société suisse à son actionnaire étranger, de parts d'une GmbH. La vente avait été faite pour une valeur très inférieure, semble-t-il, à la valeur vénale des parts. Le Tribunal fédéral a donné raison à l'Administration, qui estimait que la vente des parts constituait une soustraction d'impôt au sens de l'article 61 LIA, dans la mesure où l'écart entre le prix de vente convenu et la valeur vénale était tellement évident qu'un homme averti comme

58 Ferdinand Zuppinger, *Der Steuerbetrug unter besonderer Berücksichtigung des Zürcherischen Rechtes*, Archives 44, p. 123.

59 StE 1989 B101.2, n° 8.

60 Décision du Tribunal fédéral du 16 octobre 1953, RDAF 11, p. 75.

l'est l'administrateur devait se rendre compte qu'une prestation soumise à l'impôt anticipé avait été accordée⁶¹. Il est vrai que ce cas est relatif à une soustraction, et non pas à une fraude fiscale, si bien qu'il n'est pas possible d'en tirer des conclusions à propos de l'existence d'une comptabilisation inexacte. Cependant, une partie de la doctrine prend la position, contrairement à Ferdinand Zuppinger, qu'en cas de disproportion considérable entre la prestation et la contre-prestation, la comptabilité doit être considérée comme inexacte et l'élément objectif de la fraude fiscale est réalisé⁶².

Dans ce débat déjà un peu confus, intervient le problème de la portée de la nouvelle rédaction de l'article 678 CO. Cet article prévoit que les actionnaires et membres du conseil d'administration, mais également les personnes qui leur sont proches, sont tenus à restitution pour les prestations qu'ils ont reçu de la société. Selon la nouvelle rédaction, ce ne sont plus seulement les dividendes, tantièmes et autres parts de bénéfice ou des intérêts intercalaires qui doivent être restitués, mais également «les autres prestations de la société qui sont en disproportion évidente avec leur contre-prestation et la situation économique de la société» (678, al. 2 CO).

La question qui se pose est de savoir si cet article 678 CO a un effet sur le droit pénal fiscal. En particulier, il faut déterminer si cet article 678 oblige la société à comptabiliser toute prestation fournie aux actionnaires ou aux personnes qui leur sont proches, qui est en disproportion évidente avec la contre-prestation et la situation économique de la société. Si cet article entraîne une telle obligation de comptabiliser, il est clair que les comptes dans lesquels cette créance en restitution n'est pas comptabilisée sont des comptes inexacts quant à leur contenu, et peuvent être considérés comme des faux donnant lieu au délit de fraude fiscale.

Le problème ne se pose pas tellement dans les cas où, de toute façon, il y a une autre irrégularité formelle au niveau de la comptabilité, par exemple en cas de renonciation par la société à un produit. Il se pose en revanche dans les cas où il n'y a pas d'irrégularité formelle, et que la seule question à résoudre est une question d'appréciation. Suivant l'interprétation qui est donnée par un certain nombre d'auteurs dans la doctrine⁶³, dès qu'il y a disproportion évi-

61 Décision du 6 mars 1986, Archives 55, p. 285. La portée de cet arrêt est également restreinte du fait que l'Administration avait pour but non pas une procédure pénale en soustraction, mais l'obtention de sûretés pour l'impôt anticipé dû, en vertu de l'article 12 al. 2 DPA et l'article 47 al. 1 lit. b LIA.

62 Voir Urs R. Behnisch, *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, p. 219.

63 Peter Locher, *Steuerrechtliche Folgen der Revision des Aktienrechtes*, Archives, 61, p. 101; Peter Gurtner, *Steuerfolgen des neuen Aktienrechtes*, *L'Expert-comptable suisse*, 1992, p. 478; Urs R. Behnisch, *Verdeckte Gewinnausschüttungen und Steuerstrafrecht*, *L'Expert-comptable suisse*, 1993, p. 382.

dente au sens de l'article 678, al. 2 CO, il y a inexactitude du bilan dans la mesure où la créance en restitution n'est pas comptabilisée à l'actif. On pourrait donc en conclure que chaque fois qu'il y a prestation appréciable en argent, il y a simultanément usage de faux et soustraction fiscale, si une créance en restitution correspondante n'est pas comptabilisée.

C'est manifestement une conclusion extrême, et divers auteurs se sont opposés avec véhémence à cette position⁶⁴. Suivant M. Neuhaus, l'article 678 CO ne contient pas une obligation de comptabiliser, mais a pour conséquence, dans la mesure où il n'y a pas comptabilisation, une responsabilité du conseil d'administration. M. Neuhaus soutient en effet que les livres n'ont pas une valeur de preuve en ce qui concerne le caractère approprié du prix payé pour des transactions avec les proches.

L'administration fédérale des contributions indique ce qui suit dans sa Circulaire n° 25 sur les Effets de la révision du droit de la société anonyme du 4 octobre 1991 sur l'impôt fédéral direct: «Les dispositions précisées lors de la révision du droit de la société anonyme concernant la conformité et la structure de la présentation des comptes (art. 662 à 663b CO), ainsi que l'illicéité des distributions dissimulées de bénéfice (art. 678, 2e al. CO) montrent que les éléments constitutifs de l'usage de faux peuvent être remplis en cas de distribution dissimulée de bénéfice». Il est trop tôt pour savoir quelle direction prendra la jurisprudence. Cependant, la nouvelle formulation de l'article 678 al. 2 CO ne devrait pas modifier la jurisprudence antérieure, en particulier celle qui a considéré qu'il n'y avait soustraction que lorsque l'écart entre la prestation et la contre-prestation est si considérable qu'on ne peut plus considérer qu'il s'agit simplement d'une question relevant de la liberté d'appréciation du chef d'entreprise et que, en l'absence d'irrégularité formelle de la comptabilisation, il n'y a pas de fraude fiscale.

5. La procédure

En matière d'impôts directs, la procédure pénale et l'exécution de la peine sont régies par la législation cantonale, aussi bien pour ce qui concerne l'impôt fédéral que pour ce qui concerne l'impôt cantonal. L'Administration fédérale des contributions peut requérir l'introduction de la poursuite pénale sur le plan de l'impôt fédéral et, dans ce cas, l'autorité cantonale devra y donner suite (article 258 de la loi fédérale sur la procédure pénale, suivant le renvoi de l'article 188 al. 4 LIFD). Généralement, suivant les règles de droit cantonal, l'autorité

64 Bruno Scherrer, Verdeckte Gewinnausschüttung -- Buchführung -- Steuerbetrug, *Revue fiscale*, 1993, p. 413; Markus R. Neuhaus, Erfahrungen aus steuerlicher Sicht, *Kritische steuerliche Aspekte des neuen Aktienrechts*, L'Expert-comptable suisse, 1994, p. 991.

fiscale peut exercer des droits de partie dans la procédure pénale. Les décisions de la dernière instance cantonale peuvent faire l'objet d'un pourvoi en nullité devant le Tribunal fédéral (article 61 LHID et article 188 al. 3 LIFD). Si l'auteur est condamné à une peine privative de liberté pour le délit fiscal de droit cantonal, le délit commis en matière d'impôt fédéral direct est sanctionné par une peine privative de liberté complémentaire (article 158 al. 3 LIFD).

6. La prescription de la poursuite pénale

La poursuite pénale se prescrit par 10 ans, à compter du jour où le délinquant a exercé son activité coupable. La prescription absolue est de 15 ans. L'activité délictueuse consistant dans l'usage de titres faux, les agissements consistant à présenter des titres faux doivent être considérés chaque fois en tant qu'agissement indépendant constitutif d'usage de faux, peu importe que ces titres faux aient été établis antérieurement. Cela a notamment pour conséquence, que lorsque le contribuable présente des titres faux non seulement en procédure de taxation, mais encore en procédure de réclamation ou de recours, la prescription ne commencera à courir qu'avec les derniers agissements⁶⁵. La prescription de la peine est régie par les articles 73 et ss du Code pénal suisse.

V. La «criminalisation» du droit pénal fiscal et les conséquences en matière de procédure et de droit matériel

1. L'application de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales

Dans une décision du 11 octobre 1993⁶⁶, le Tribunal fédéral s'est prononcé clairement sur l'applicabilité de l'article 6 CEDH aux procédures de soustraction d'impôt. Le Tribunal fédéral a décidé que la procédure en soustraction d'impôt contre un contribuable constitue une «*accusation en matière pénale*» au sens de l'article 6, para. 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, du 4 novembre 1950 («CEDH»)⁶⁷. De plus, dans une décision du 24 février 1994, dans une affaire française Bendenoun⁶⁸,

65 Voir Circulaire n° 21 de l'Administration fédérale, p. 41.

66 ATF 119 I 311 = Archives 63, 307 = RDAF 1995, p. 118.

67 Entrée en vigueur pour la Suisse le 28 novembre 1974.

68 Série A, n° 284-A.

la Cour européenne des droits de l'homme a complètement confirmé cette position. Une décision lucernoise, du 30 mai 1994⁶⁹ a confirmé que même les amendes pour violation des obligations de procédure doivent également être considérées comme des peines au sens pénal du terme, et non pas comme des sanctions administratives.

Ce point de vue est partagé par la Commission d'experts mis en œuvre par le gouvernement zurichois pour ce qui concerne les questions de droit pénal fiscal en relation avec la loi d'harmonisation. Celle-ci a rendu un rapport, daté du 5 janvier 1994, qui a été publié dans le cadre des travaux d'harmonisation⁷⁰.

En conséquence, les garanties de l'article 6 CEDH doivent être prises en considération en droit pénal fiscal. Cela a des conséquences sur la procédure en matière pénale fiscale, mais également sur la conception des infractions, dans la mesure où le principe de la culpabilité devient essentiel si les infractions fiscales doivent être considérées comme des infractions à caractère véritablement pénal.

2. Conséquences de l'application de la CEDH sur les règles de procédure en matière pénale fiscale

a) Généralités

Suivant la CEDH, les garanties suivantes doivent être respectées: essentiellement, toute personne accusée d'une infraction a droit à ce que sa cause soit entendue par un tribunal indépendant et impartial, dans une procédure publique. Le jugement doit être rendu publiquement. Jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie, la personne accusée est présumée innocente. L'accusé a le droit d'être entendu et la cause doit être conduite dans un délai raisonnable. Il doit de plus être informé dans le plus court délai, dans la langue qu'il comprend, et d'une manière détaillée, de la nature et de la cause de l'accusation portée contre lui. L'accusé doit disposer du temps et des facilités nécessaires à la préparation de sa défense, avoir l'assistance d'un défenseur de son choix et, s'il n'a pas les moyens de rémunérer son défenseur, il doit pouvoir être assisté gratuitement par un avocat d'office, éventuellement par un interprète s'il ne comprend pas la langue employée à l'audience. L'accusé a, enfin, le droit d'interroger ou de faire interroger les témoins à charge, et d'obtenir la convocation et l'interrogation des témoins à décharge dans les mêmes conditions que les témoins à charge.

69 StE 1995 B101.1, n° 8.

70 Nachsteuern und Steuerstrafrecht. Bericht einer Expertenkommission an den Regierungsrat des Kantons Zürich vom 5. Januar 1994, publié dans la collection Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Steuerharmonisierung, Cosmos Verlag 1994.

b) Tribunal indépendant et impartial

En matière de droit pénal fiscal, les cas de fraude fiscale ne font pas de difficulté puisque la procédure se déroule devant le juge pénal, suivant la procédure pénale cantonale, avec pourvoi en nullité au Tribunal fédéral (article 188 LIFD et 61 LHID). On peut en effet supposer que ces procédures sont conformes à la CEDH⁷¹.

La procédure en matière de soustraction fiscale et d'amende pour violation des prescriptions d'ordre se déroule au contraire devant les mêmes autorités et suivant les mêmes règles que la procédure de taxation, soit décision par l'administration, puis réclamation, puis éventuellement recours à la Commission cantonale de recours en matière d'impôt, et finalement recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Pour ce qui concerne les impôts cantonaux, la loi d'harmonisation ne contient pas de dispositions, si bien que les cantons conservent une grande liberté (à l'heure actuelle certains cantons prévoient un recours au juge pénal même en cas de soustraction simple d'impôt). Il ne fait pas de doute, cependant, qu'il y aura un intérêt à avoir une procédure parallèle à celle qui devra se dérouler sur le plan de l'impôt fédéral direct. En matière d'impôt anticipé, de droit de timbre et de TVA, c'est également l'administration qui décide en première instance, en se prononçant dans un mandat de répression, avec ensuite procédure d'opposition et recours à la Commission fédérale de recours en matière de contributions, et pour finir recours de droit administratif au Tribunal fédéral.

Ainsi, l'administration fiscale est en première instance à la fois juge et partie. C'est pourquoi le Tribunal fédéral a indiqué, avec raison, que la procédure de soustraction d'impôt conduite par l'administration en matière d'impôt direct, ne se distinguait pas sensiblement, au fond, de la procédure du mandat de répression prévu dans le DPA. Il s'agit d'une prise de position de l'administration fiscale. Si elle n'est pas acceptée par le contribuable, celui-ci peut faire appel à la Commission de recours, qui constitue le tribunal indépendant et impartial exigé par la CEDH. En ce qui concerne le Tribunal fédéral qui est saisi à travers un recours de droit administratif, il n'a qu'un pouvoir de cognition limité en ce qui concerne la constatation des faits (voir article 105, al. 2 de la loi sur l'Organisation judiciaire). Ainsi, en matière de droit pénal fiscal, il n'y a qu'une seule instance où il y a un tribunal indépendant et impartial qui a plein pouvoir de cognition sur la matière: c'est la Commission de recours, soit la Commission cantonale de recours en matière d'impôt direct pour les impôts directs, soit la Commission fédérale de recours en matière de contributions, pour le droit de timbre, l'impôt anticipé et la TVA.

71 Voir à ce propos Gérard Piquerez, *Précis de procédure pénale suisse*, 1994, p. 64.

Cette situation est en conformité avec la pratique relative à la CEDH, qui ne donnait en effet pas droit à une suite d'instances judiciaires ou, s'il existe plusieurs instances judiciaires, qui ne donnent pas droit à être entendu à chaque fois par chaque nouvelle juridiction. Il suffit qu'il y ait un seul tribunal avec plein pouvoir de cognition sur les faits et le droit. C'est à ce niveau là que tous les droits, notamment le droit d'être entendu, doivent être respectés. C'est d'ailleurs pour cette raison que la Commission d'experts mise en œuvre par le gouvernement zurichois a proposé de structurer la procédure en matière de soustraction fiscale dans la future loi zurichoise sous la forme d'un mandat de répression émis par l'administration fiscale, qui peut être acceptée ou refusée par le contribuable, et, en cas de refus, après éventuellement une procédure d'opposition au niveau de l'administration fiscale, l'intervention du tribunal administratif ou de la Commission de recours⁷².

c) Les procédures de contrôle et d'enquête conduites par l'administration fiscale

Dans la procédure en matière de violation d'obligations de procédure et de soustraction fiscale, l'administration fiscale ne possède pas de moyens particuliers de contrainte à sa disposition. Les seuls moyens qu'elle possède, c'est ceux qu'elle a déjà à disposition dans la procédure de taxation. L'article 182 al. 3 LIFD prévoit en effet que les dispositions sur la procédure de taxation et de recours s'appliquent par analogie aux procédures en matière de soustraction. Il y a une disposition analogue dans la loi d'harmonisation, et suivant le Rapport de la Commission d'experts, mise en œuvre par le gouvernement zurichois pour élaborer des disposition de droit pénal fiscal de la loi cantonale harmonisée⁷³, il s'agit d'un silence qualifié de la LHID. La seule mesure de contrainte qui pourrait être envisagée, et qui serait conforme avec la loi d'harmonisation, c'est l'obligation de témoigner pour les tiers.

En prenant cette position, la Commission d'experts rejetait implicitement plusieurs propositions qui ont été faites dans des articles parus dans des revues fiscales en Suisse, notamment par Martin Zweifel, qui défendait la position suivante: puisque le contribuable maintenant peut bénéficier de la protection complète de l'article 6 CEDH, il est logique que l'administration ait à sa disposition de nouveaux moyens d'enquête et de contrainte, analogues à ceux que le juge pénal aurait à sa disposition⁷⁴. Dans la procédure en matière de

⁷² Voir pages 45 et 46 du Rapport.

⁷³ Voir page 49 du Rapport.

⁷⁴ Martin Zweifel, Aktuelle Probleme des Steuerstrafrechts, Revue pénale suisse, 1993, p. 1.

fraude fiscale, en revanche, le juge pénal dispose des moyens coercitifs du droit pénal ordinaire.

Il faut relever à ce propos la nature particulière des mesures spéciales d'enquête de l'administration fédérale. Suivant les articles 190 à 195 LIFD, en cas de soupçon fondé de graves infractions fiscales, en particulier en cas de soustraction continue de montants importants et en cas de fraude fiscale, le chef du Département fédéral des finances peut autoriser l'administration fiscale à mener une enquête qui se déroule conformément aux dispositions des articles 19 à 50 de la loi sur le droit pénal administratif. Ce renvoi aux articles 19 à 50 de la loi sur le droit pénal administratif indique qu'il s'agit d'une enquête où des mesures de contrainte sont possibles, notamment le séquestre d'objets, de pièces et de sommes d'argent (article 46 LDPA) et la perquisition, à l'exclusion de l'arrestation provisoire. Les témoins peuvent être entendus sous la menace de l'article 292 du Code pénal. Les plaintes contre les actes d'enquête sont adressées à la direction de l'administration, puis à la Chambre d'accusation du Tribunal fédéral.

Ces mesures d'enquête ne constituent pas encore l'ouverture d'une procédure en soustraction ou en fraude fiscale. Elles n'interrompent pas la prescription. Elles ont pour seul but de rassembler des moyens de preuve, de déterminer la situation de fait et de servir de base à une procédure de rappel d'impôt et de poursuite pour infraction fiscale⁷⁵.

La question qui se pose souvent dans le contexte de ces mesures d'enquête particulière est de savoir si le droit d'être entendu doit être complètement respecté, droit d'être entendu qui comprend en particulier le droit de consulter le dossier et le droit d'amener des preuves à décharge. Dans un arrêt du Tribunal fédéral récent⁷⁶, il s'agissait d'une enquête qui avait été ouverte à la suite d'un article paru dans «Bilan», en relation avec un groupe de sociétés, et l'enquête se dirigeait également contre les collaborateurs de la fiduciaire qui agissait comme organe de contrôle de ce groupe. Ceux-ci avaient demandé, avant de répondre aux questions de l'administration fiscale, d'avoir accès à tous les documents et dépositions déjà rassemblés dans le cadre de l'enquête, avant de prendre position et de répondre aux questions. Le Tribunal fédéral a considéré que l'inculpé ne doit pas demeurer dans l'incertitude au sujet des griefs qui lui sont reprochés durant toute la procédure d'enquête; sinon il ne pourrait pas faire valoir son droit d'être entendu et ne peut pas préparer sa défense. Les faits qui lui sont reprochés et les dispositions légales sur lesquelles se fonde l'accusation doivent lui être communiqués, sans qu'il soit pour autant nécessaire de mentionner les moyens de preuve. Suivant le Tribunal fédéral, l'étendue du droit de l'inculpé à être informé de l'accusation se

75 ATF du 22 janvier 1993, ATF 119 Ib 12 = Archives 63, p. 644, en particulier 648 et 649.

76 Décision du 22 janvier 1993, ATF 119 Ib 12 = Archives 63, p. 644.

détermine, à la lumière des articles 4 Constitution et 6, al. 3, lettre a CEDH, selon l'avancement de l'enquête. En particulier, le Tribunal fédéral a estimé que ni l'article 4 Constitution ni l'article 6 CEDH ne garantisse à l'inculpé le droit de prendre connaissance de l'entier du dossier avant la clôture de l'enquête. Ainsi, durant cette procédure préliminaire, ni le droit d'être entendu, ni, par conséquent, le droit de consulter le dossier ne doivent être garantis dans leur intégralité.

Un point qui ne doit pas être oublié, cependant, c'est que l'article 6 CEDH part de l'idée que l'ensemble de la procédure doit se dérouler devant l'autorité judiciaire, en particulier pour ce qui concerne l'administration des preuves (principe dit de l'immédiateté). Il est possible de renoncer dans une certaine mesure à cette immédiateté de l'administration des preuves devant l'autorité judiciaire, si les preuves administrées dans l'enquête antérieure ont été administrées dans le respect du droit d'être entendu de l'accusé. C'est pour cette raison que le Rapport de la Commission d'experts mise en œuvre par le gouvernement zurichois recommande de respecter scrupuleusement le droit d'être entendu au stade de l'administration des preuves avant la procédure judiciaire, pour éviter de devoir réentendre tous les témoins une deuxième fois.

Quoi qu'il en soit, le droit d'être entendu doit être scrupuleusement respecté. Dans une décision du 11 octobre 1993⁷⁷, le Tribunal fédéral a annulé une décision de la Commission cantonale de recours qui reconnaissait coupable de soustraction d'impôt l'associé d'une société en commandite, qui avait mis à charge de la société le loyer de l'appartement que lui et sa famille occupaient, sans déclarer ce loyer comme revenu séparé dans sa déclaration d'impôt. Le Tribunal fédéral a annulé cette décision parce que l'inculpé n'avait pas été entendu pendant toute la procédure, ni par l'administration fiscale, ni par la Commission cantonale de recours.

d) La présomption d'innocence

La présomption d'innocence prévue à l'article 6, al. 2 de la CEDH est d'abord une règle relative à l'administration des preuves. Elle trouve son expression dans le principe *in dubio pro reo*. Selon ce principe, il appartient aux autorités de répression de prouver la culpabilité de l'accusé, et en cas de doute, de décider en sa faveur. Selon le Tribunal fédéral, cette règle protège également le contribuable contre le renversement du fardeau de la preuve. Ce n'est pas le contribuable qui doit prouver son innocence, mais l'administration qui doit prouver la culpabilité du contribuable⁷⁸.

77 ATF 119 I 311 = RDAF 1995 p. 118.

78 ATF du 15 novembre 1991, ATF 117 Ib 3 112 = JdT 1993, p. 273, en particulier pp. 282 et 283.

Suivant la jurisprudence du Tribunal fédéral, il peut se justifier cependant de renverser le fardeau de la preuve et de contraindre le contribuable à établir son innocence, mais seulement lorsque l'administration a pu rassembler des faits à charge du contribuable qui rendent très vraisemblable l'existence d'une soustraction⁷⁹.

Ainsi, en règle générale, la personne accusée d'une fraude fiscale ou d'une soustraction d'impôt a le droit de se taire jusqu'à ce que l'administration ait pu prouver sa culpabilité. Cette approche pénaliste pose un problème considérable en matière de droit pénal fiscal, dû à la liaison entre la procédure de rappel d'impôt, qui est une procédure de taxation, qui n'a en tout cas rien de pénal, et la procédure de soustraction qui, elle, a un caractère pénal. Alors que dans la procédure de rappel d'impôt le contribuable est tenu par ses obligations générales, et qu'en particulier il «doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte» suivant l'article 126, al. 1 LIFD, on ne peut pas exiger du contribuable, en revanche, sans violer l'article 6 de la CEDH, qu'il s'accuse lui-même. Ce serait totalement contraire au principe de la présomption d'innocence⁸⁰.

Il convient de noter à ce propos qu'avec la nouvelle loi sur l'impôt fédéral direct on a fait un progrès considérable en distinguant au niveau conceptuel la procédure de rappel d'impôt et la procédure de soustraction, ce qui n'était pas le cas avant sous l'empire de l'AIFD. A la suite de la décision du Tribunal fédéral de faire bénéficier les procédures pénales en matière pénal fiscal de la protection intégrale des garanties prévues à l'article 6 de la CEDH, le Rapport de la Commission d'experts mise en œuvre par le gouvernement zurichois propose de faire un pas de plus et de prévoir deux procédures tout à fait séparées avec peut-être des autorités séparées également pour la procédure de rappel d'impôt et la procédure de soustraction fiscale. Ce serait aux cantons de réaliser cette séparation des procédures dans le cadre de la mise en œuvre de la loi d'harmonisation. La Commission d'experts constate en effet que si le rappel d'impôt est traité dans la même procédure que la soustraction, le contribuable pourrait refuser de collaborer sans qu'on puisse lui reprocher de violer des obligations de procédure. De plus, la Commission d'experts indique que lorsqu'il y a une taxation d'office qui arrive à un montant plus élevé que le montant qui résulte de la déclaration d'impôt, on ne peut pas prendre comme base pour le calcul de l'amende due en cas de soustraction, la différence qui résulte de la taxation d'office. En effet, la taxation d'office constitue un instrument propre au droit fiscal. Ses résultats ne doivent pas servir de base pour une procédure pénale en

79 Voir à ce propos le Rapport de la Commission d'experts mandatés par le gouvernement zurichois, p. 42, qui renvoie à un ATF du 8 février 1991, StE 1991 B.101.2, n° 13.

80 Voir à ce propos le Rapport de la Commission d'experts, p. 48 et les citations.

matière de soustraction d'impôt ou de fraude fiscale, car ce serait contraire au principe de la présomption d'innocence. Il faut au contraire que les autorités chargées de la poursuite des soustractions d'impôt et des fraudes fiscales examinent complètement et indépendamment la matière, et arrivent à leurs propres conclusions⁸¹.

e) Conséquences de l'application de la Convention européenne des droits de l'homme sur les concours d'infraction

L'article 186 LIFD consacré à la fraude fiscale prévoit que la répression de la soustraction est réservée. La LHID contient la même disposition (59, al. 2 LHID). Il en résulte que deux procédures différentes seront menées, la première devant une autorité administrative, et la seconde devant le juge pénal. A cela s'ajoute le cumul des procédures en matière de soustraction sur le plan de l'impôt fédéral et de l'impôt cantonal. De plus, lorsque la soustraction et la fraude sont commises en liaison avec une société, les procédures de soustraction sont dédoublées avec procédure au niveau de la société qui n'a pas comptabilisé certains éléments, et procédure au niveau de l'actionnaire qui n'a pas non plus déclaré les prestations appréciables en argent qu'il recevait. A cela s'ajoutent également les amendes pour soustraction d'impôt anticipé, ainsi que, éventuellement, le reproche d'escroquerie fiscale au sens de l'article 14 LDPA. Dans un arrêt du Tribunal fédéral qui vient d'être publié⁸², et qui est consacré à la question des ristournes non comptabilisées, on a un excellent exemple de cet éclatement des poursuites venant des diverses autorités, ou venant de la même autorité mais concernant différents impôts.

Cet éclatement pose des problèmes de coordination, qui sont à l'origine de nombreuses critiques du système actuel⁸³. Comment résoudre ces questions? On peut formuler les remarques suivantes:

- Parfois la loi elle-même permet de trouver une solution. Ainsi, la LIFD prévoit que les délits de fraude en matière d'impôt cantonal et d'impôt fédéral sont poursuivis simultanément (article 188 al. 1 LIFD). En cas de condamnation à une peine privative de liberté pour le délit de droit cantonal, le délit commis en matière de droit fédéral fera l'objet d'une peine complémentaire (article 188 al. 3 LIFD)⁸⁴. Le Tribunal fédéral a cependant indiqué que le juge devait

81 Pages 26 et 48 du Rapport.

82 Décision du 24 mars 1995, ATF 121 I 54.

83 Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 1994, p. 382; Martin Zweifel, Aktuelle Probleme des Steuerstrafrechts, Revue pénale suisse 1993, tome 111, pp. 19 et 20.

84 Sur cette notion, conforme à l'article 68 du Code pénal, voir décision du 24 mars 1995, ATF 121 I 54.

indiquer quelle est la peine sanctionnant chacune des infractions, afin que le Tribunal fédéral puisse, le cas échéant, savoir quelle peine a été prononcée pour le délit commis en matière d'impôt fédéral direct, qui peut faire l'objet d'un pourvoir en nullité.

- Certains problèmes sont résolus de façon tout à fait empirique par les administrations fiscales. Par exemple, dans les cas des ristournes accordées par un fournisseur à des entreprises du bâtiment, l'amende a été fixée dans certains cantons de façon différente pour les entreprises en raison individuelle et pour les sociétés, afin de tenir compte du fait que, pour les sociétés, il y aurait amende au niveau de la société, au niveau de l'actionnaire, et probablement également non remboursement de l'impôt anticipé.
- Qu'en est-il du concours entre la soustraction et la fraude fiscale, ainsi que du concours entre la soustraction sur le plan de l'impôt cantonal et sur le plan de l'impôt fédéral? Dans une décision du 11 octobre 1993⁸⁵, le recourant avait invoqué le principe *ne bis in idem*, formulé de la façon suivante à l'article 4, chapitre 1 du Protocole n° 7 à la CEDH: «Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure de cet Etat». Le Tribunal fédéral a pleinement accepté l'application de ce principe en matière pénal fiscal. Mais il a considéré cependant que, comme les condamnations pour soustraction d'impôt et pour fraude fiscale ne sont pas prononcées par la même autorité, et comme chaque autorité n'a qu'une compétence limitée, il y a diversité des procédures qui rend inapplicable le principe *ne bis in idem* (considérant 3c de l'ATF 119 I 311).
- Cette argumentation n'est pas très convaincante. On peut se demander s'il ne faudrait pas à tout le moins exiger qu'une seule autorité se prononce sur les deux aspects de la soustraction d'impôt et de la fraude fiscale et prononce une peine globale. Le Rapport de la Commission d'experts mandatée par le gouvernement zurichois indique qu'il n'est pas exclu que la Cour européenne des droits de l'homme puisse exiger qu'il y ait une seule autorité de jugement pour les deux aspects. Cependant, le Rapport de la Commission d'experts indique que le texte de la LHID est clair, et qu'il vaut mieux se conformer à la LHID en prévoyant une diversité d'autorités (pages 35, 36 et 37).
- Avec raison, le Rapport de la Commission d'experts mandatée par le gouvernement zurichois indique que la question qui se pose, et qui se poserait même s'il y avait une seule procédure dans laquelle

85 ATF 119 I 311; voir également décision du 14 juin 1990; ATF 116 IV 262.

sont examinées les deux infractions, c'est celle du concours entre ces deux infractions. Dans un ATF 116 IV 267, la Cour de cassation du Tribunal fédéral avait établi que l'état de fait de la fraude selon l'article 130 bis AIFD constitue un état de fait qualifié, construit sur la base de la soustraction fiscale, et que les deux dispositions protégeaient le même bien juridique. Si l'on suit ce raisonnement, il semblerait que la fraude fiscale absorbe la soustraction d'impôt. Dans un arrêt ultérieur du 11 octobre 1993⁸⁶, le Tribunal fédéral n'a pas voulu se prononcer sur ce point, prétextant que la procédure de fraude fiscale avait été suspendue, et que le problème ne se poserait que s'il y avait une condamnation pour fraude fiscale, et qu'ensuite une procédure en soustraction d'impôt ait été ouverte.

- Dans son Rapport, la Commission d'experts mandatée par le gouvernement zurichois, est arrivée à la conclusion que la soustraction fiscale et la fraude fiscale protègent deux types de biens juridiques différents. La soustraction fiscale protège les intérêts financiers de l'Etat, alors que l'usage de faux protège la vérité des titres utilisés en vue de la taxation⁸⁷. En conséquence, il y a concours réel entre ces deux infractions, ce qui justifie une double peine et une double procédure⁸⁸.

3. Conséquences de l'application de la CEDH sur le droit matériel en matière de droit pénal fiscal

a) Responsabilité pénale des héritiers

Compte tenu du caractère pénal de l'amende pour soustraction d'impôt, il faut se demander si les héritiers peuvent être tenus pour responsables des amendes relatives à une soustraction commise par le contribuable défunt. Le droit pénal est en effet fondé sur le principe de la culpabilité et sur le caractère personnel de la peine. Si l'amende pour soustraction d'impôt est effectivement une peine, les héritiers du défunt qui a commis la soustraction ne devraient pas être responsables du paiement de l'amende, de même que les héritiers d'une personne coupable de fraude fiscale, de tentative de soustraction ou de complicité de soustraction ou de fraude fiscale ne sont pas responsables des amendes dues par le défunt. L'article 48, al. 3 du Code pénal, applicable en matière de droit fiscal fédéral en vertu du renvoi de l'article 333, al. 1 du Code pénal, prévoit d'ailleurs que l'amende est éteinte par suite du décès du condamné.

86 ATF 119 I 311 = Archives 1995, pp. 125/126.

87 Voir pages 30 et 31 du Rapport.

88 Contra: Martin Zweifel, Aktuelle Probleme des Steuerstrafrechts, Revue pénale suisse, 1993, p. 23, qui propose une seule procédure lorsqu'il y a concours.

Dans son projet de loi, le Conseil Fédéral avait d'ailleurs abandonné toute responsabilité pénale des héritiers (voir Message, note 8, page 70). Au cours du débat devant le Parlement, une certaine responsabilité des héritiers a été réintroduite, sous une forme plus légère toutefois que dans l'AIFD. L'article 179 LIFD distingue deux situations: (a) si l'amende n'a pas encore fait l'objet d'une décision en force au moment du décès, aucune peine ne sera prononcée contre les héritiers pour autant qu'ils ne soient en rien responsables de l'imposition inexacte, et qu'ils assistent l'autorité fiscale dans toute la mesure du possible pour établir les éléments soustraits; (b) si en revanche l'amende a déjà fait l'objet d'une décision entrée en force, les héritiers en répondent solidairement et indépendamment de toute faute de leur part.

Le Tribunal fédéral, dans une décision du 15 novembre 1991⁸⁹, a jugé que la responsabilité des héritiers n'était pas contraire à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, en particulier à l'article 6, para. 2 relatif à la présomption d'innocence. Le Rapport de la Commission d'experts mandatée par le gouvernement zurichois, pour ce qui concerne la question de la responsabilité pénale des héritiers en droit fiscal cantonal, a considéré que, en définitif, en dépit des doutes qu'on peut avoir, la responsabilité pénale des héritiers pour les amendes dues par le défunt n'est probablement pas contraire au principe de la présomption d'innocence (p. 42).

Même si l'article 179 LIFD constitue une amélioration par rapport à l'ancien droit, il est encore fondé sur une approche des amendes pour soustraction d'impôt qui est dépassée, où les éléments de réparation du dommage et de sanctions affectant directement la fortune du contribuable, l'emportent sur les éléments de sanction fondés exclusivement sur la culpabilité.

b) Responsabilité pénale des époux

La responsabilité pénale des époux est réglée de façon nouvelle dans la LIFD. Il y a un élément très positif, c'est que les époux ne peuvent plus être traités comme co-auteurs, instigateurs ou complices de la soustraction commise par l'autre conjoint, même s'il savait ou aurait dû savoir que l'autre conjoint avait violé ses obligations. Cela entraînait dans le passé des situations où la même soustraction était sanctionnée à double reprise⁹⁰.

89 ATF 117 Ib 367 = JdT 1993, p. 273.

90 Voir décision du 7 juin 1994 du Tribunal cantonal de Zurich, StE 1995, B101.9, n° 9.

Désormais, le contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint, ne répond que de la soustraction de ses propres éléments imposables (article 181 al. 1 LIFD). Cela exclut la responsabilité solidaire de l'autre conjoint⁹¹ (voir Circulaire de l'administration du mois d'avril 1995, p. 38).

Cependant, l'article 181 al. 1 LIFD peut également signifier que chacun des époux est responsable de la soustraction sur ses propres éléments imposables, indépendamment d'une faute de sa part. Comme le souligne le Rapport de la Commission d'experts mandatée par le gouvernement zurichois, cela est très problématique parce que contraire au principe de la présomption d'innocence. Il s'agit d'une véritable présomption de culpabilité. Bien plus, l'alinéa 2 de l'article 180 LIFD, qui permet à un époux de se disculper, et qui prévoit que dans ce cas le conjoint chargé est puni comme s'il avait soustrait les éléments imposables de l'autre, constitue une mise hors jeu totale du principe de la présomption d'innocence.

C'est pour cette raison que la Commission d'experts mandatées par le gouvernement zurichois a considéré que la réglementation introduite par la LHID était à cet égard contraire à l'article 6, al. 2 CEDH, et il a été proposé au Canton de Zurich de laisser complètement tomber dans la loi cantonale les phrases correspondant au deuxième paragraphe de l'article 180 LIFD.

c) Responsabilité du contribuable pour le comportement de son représentant contractuel

Il existait une disposition de l'AIFD, suivant laquelle si l'infraction était commise par un représentant contractuel, elle est imputée à la personne représentée, à moins que celle-ci ne prouve qu'elle n'aurait pas été en mesure d'empêcher l'acte répréhensible ou d'en faire disparaître les effets (article 130 al. 3 AIFD). Il s'agissait d'un véritable renversement du fardeau de la preuve, le contribuable représenté ayant à prouver son innocence pour être libéré, l'administration n'ayant pas à établir sa culpabilité. Le Tribunal fédéral avait admis que cette disposition qui imputait au contribuable la faute du représenté n'était pas conforme à l'article 6, para. 2 CEDH, et il avait chaque fois examiné si le contribuable avait agi de façon fautive ou non⁹². Cette disposition n'a pas été reprise dans la LIFD.

91 Voir Circulaire n° 21 de l'Administration du mois d'avril 1995, p. 38.

92 Voir par exemple la décision du 29 septembre 1986, StE 1988 B.101.2, n° 6; la décision du 15 novembre 1991, ATF 117 Ib 367 = JdT 1993, p. 273, en particulier page 283, et également la décision du Tribunal du Canton de Zurich du 1^{er} avril 1993, StE 1994 B101.2, n° 7.

d) La fixation de la peine

Les principes régissant la fixation de la peine ont été totalement bouleversés par la prise de conscience que les amendes pour soustraction sont des peines au sens du droit pénal. Il n'était dès lors plus admissible de déterminer l'amende d'après un schéma basé sur le rapport existant entre les montants d'impôt soustraits et l'impôt dû, comme c'était prévu dans l'ancienne Circulaire de l'administration fédérale des contributions relative au droit pénal fiscal. La peine doit être fixée en fonction de la culpabilité du contribuable, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation du condamné, comme prescrit par l'article 103 du Code pénal. Pour apprécier la situation, le Code pénal prévoit qu'on peut tenir compte notamment du revenu, du capital, de l'état civil, des charges de famille, des gains professionnels, de l'âge et de l'état de santé du condamné.

Comme l'article 175, al. 2 LIFD prescrit qu'en règle générale l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait, l'administration fédérale des contributions, dans sa Circulaire n° 21, a indiqué que la peine ordinaire devait être imposée si la soustraction avait été commise intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes. Il y a des circonstances aggravantes en cas de récidive, de même que si le contribuable a une attitude continuellement récalcitrante. Suivant la Circulaire, «il y a également circonstances aggravantes lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières» (p. 16).

Il y a faute légère en cas de négligence. Dans ce cas, on descend en-dessous de la peine ordinaire. L'attitude coopérative du contribuable peut également être prise en considération. La LIFD permet, en cas de dénonciation spontanée du contribuable, de réduire l'amende au 1/5 de l'impôt soustrait.

En l'absence de dénonciation spontanée, le minimum prévu par la loi est de 1/3 de l'impôt soustrait. Cependant, l'article 66 du Code pénal prévoit que dans les cas où la loi prévoit l'atténuation libre de la peine, le juge n'est pas lié par le minimum de la peine. Le Rapport de la Commission d'experts mandatée par le gouvernement zurichois considère que le tribunal ne doit pas être lié par un minimum de peine de 1/3, en cas notamment de personnes dont la capacité de discernement est limitée, de l'époux dépendant complètement de son conjoint (pp. 40 et 41).

Bibliographie

- Adam Robert, Steuerhinterziehung durch Schwarzarbeit in aller Welt, *Revue fiscale* 35 (1980) pp. 22–25.
- Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, Circulaire n° 21 du 7 avril 1995, Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct.
- Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, Circulaire n° 25, Effets de la révision du droit de la société anonyme du 4 octobre 1991 sur l'impôt fédéral direct.
- Albertini Andreas, Der Steuerbetrug im System der Steuerstrafnormen, Thèse Zürich, Bern 1967.
- Aubert Maurice, L'échange d'informations fiscales dans le traité d'entraide judiciaire en matière pénale entre la Suisse et les Etats-Unis, *Archives* 50 (1981/82) pp. 347–355.
- Behnisch Urs R., Verdeckte Gewinnausschüttungen und Steuerstrafrecht, *ECS* 1993, pp. 379–384.
- Behnisch Urs R., Steuerstrafrecht, *Archives* 61 (1992/93), 457 ss.
- Behnisch Urs R., Bemerkungen zum Steuerhinterziehungs- und Steuerbetrugsverfahren, *ECS* 1992, pp. 41–46.
- Behnisch Urs R., Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Thèse Bern, Bern 1991.
- Bericht einer Expertenkommission an den Regierungsrat des Kantons Zürich vom 5. Januar 1994, Nachsteuer- und Steuerstrafrecht, Steuerharmonisierung Band 2, Konferenz staatlicher Steuerbeamter, Kommission Steuerharmonisierung, Bern 1994.
- Bernasconi Marco, Contravvenzioni e delitti fiscali sul diritto federale svizzero e cantonale ticinese, Lugano 1986.
- Bernasconi Marco, Contravvenzioni e reati fiscali, *RTT* 1977 pp. 49–61.
- Betschard Meinrad, Steuerbetrug: «Urkundenmodell», «Arglistmodell» oder dritter Weg?, *Archives* 58 (1989/90), pp. 545–576.
- Bianchi Silvio, Schweizerisches Steuerstrafrecht – Ein Überblick (mit Neuerungen im internationalen Verhältnis), *Revue fiscale* 37 (1982) pp. 285–301 [= Diritto penale tributario svizzero – una sintesi (con innovazioni nell'assistenza giudiziaria internazionale: «truffa tributaria», *RTT* 16 (1983) pp. 1–24].
- Bianchi Silvio, Rechtshilfe Schweiz/Italien bei Abgabebetrug, *ECS* 1983 pp. 38–42.
- Binder Markus, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Thèse Zürich, 1985.
- Blumenstein Ernst, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung, *Archives* 14 (1945/46) pp. 273–284.
- Blumenstein Ernst, Das subjektive Moment der Steuerumgehung, *Archives* 18 (1949/50) pp. 193–205.
- Blumenstein Ernst/Locher Peter, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich, 1995, pp. 402/405.
- Blumers Wolfgang/Siegenthal Rudolph, Steuerstrafrechtliche Ermittlungen deutscher Behörden in der Schweiz, *Betrieb* 1984 pp. 261–266, [*ECS* 1984 pp. 124–133].
- Boca Pierre del, Le faux bilan de la société anonyme, Etude de droit pénal et de droit fiscal, Thèse Lausanne, Echandens 1974.
- Böckli Peter, Anwaltsgeheimnis und Fiskus im Rechtsstaat, *RSJ* 76 (1980) pp. 105–112/125–137.
- Böckli Peter, Zum Arglistprinzip im harmonisierten Steuerstrafrecht, *Revue fiscale* 39 (1984), 160 ss.
- Böckli Peter, Zur Garantenhaftung des Vorgesetzten im Verwaltungsstrafrecht, namentlich bei Steuerstrafen, *Revue fiscale* 36 (1981), 1 ss.
- Böckli Peter, Zweimal sieben Tücken des neuen Verwaltungsstrafrechtes, *BJM* 1979, 169 ss.
- Bosshardt Oskar, Zur Reform der Strafe wegen Steuerhinterziehung, *ZB1* 47 (1946), 1 ss.
- Brassel Hermann, Erfolgsprinzip und Schuldprinzip im Fiskalstrafrecht, Thèse Zürich, 1952.

- Bratschi Peter/Messerli Beat, Die Bank als Zeugin in Verfahren der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen, RSJ (1984) pp. 173–180.
- Bruhin Urs, Steuerbetrug im Kanton Schwyz: Gefährdungs- oder Erfolgsdelikt, *Revue fiscale* 42 (1987), 560 ss.
- Brühlmann J., Die Beweiskraft der Buchhaltung und die Ermessensveranlagung, ZB1. 61 (1960) pp. 177–188/209–213.
- Bucher Eugen, Für eine strafrechtliche Durchgriffslehre bei Delikten der Verwaltung zum Nachteil juristischer Personen, RPS 94 (1977) pp. 165–190.
- Cagianut Francis, Wirtschaftliche Kriminalität und Steuerrecht, *Wirtschaftskriminalität (Wissenschaftliche Beiträge zum 50jährigen Bestehen der Neutra Treuhand AG)*, Zürich 1982, 127 ss.
- Cagianut Francis, Grundsätzliche Gedanken zur rechtlichen Würdigung der Steuerumgehung, *Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, Festschrift für Otto K. Kaufmann zum 75. Geburtstag*, pp. 249–259, Bern und Stuttgart 1989.
- Catenazzi Emilio, Alcuni considerazioni su concorso tra diritto penale ordinario et diritto penale fiscale (con particolare riferimento alla falsità in documenti), *Repertorio* 107 (1974) pp. 1–5.
- Dagon Robert, Berufs-, Bankgeheimnis und Fiskus, RSJ 69 (1973) pp. 1–7.
- Derksen Hans Peter, Die Selbstanzeige im schweizerischen Steuerstrafrecht, ECS 1986 pp. 347–351/486–491.
- Derksen Hans Peter, Ermittlung des Umfangs hinterzogener Steuern in Steuerstrafverfahren, ECS 1987 pp. 499–505.
- Diebold Urs, Der illegale Steuerwiderstand, Die verschiedenen Erklärungsansätze unter besonderer Berücksichtigung der Steuerdisziplin, *Thèse Fribourg*, Zürich 1984.
- Donatsch Andreas, Gedanken zur Revision des kantonalen Steuerstrafrechts, *Revue fiscale* 47 (1992), pp. 457–469 et 522–532.
- Donatsch Andreas, Zum Verhältnis zwischen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, *Archives* 60 (1991/92), pp. 289–321.
- Frei Lionel, Die Rechtshilfe bei Abgabebetrug gemäss Art. 3 Abs. 3 des neuen Rechtshilfegesetzes, *Archives* 50 (1981–82), 337 ss.
- Frei Walter, Steuerhinterziehung und Nach- und Strafsteuern bei den Staats- und Gemeindesteuern nach Zürcher Recht, unter besonderer Berücksichtigung der Praxis der Oberrekurskommission, *Thèse*, Turbenthal 1945.
- Füglister Victor, Steuerbetrug oder Abgabebetrug, *Archives* 55 (1986–87), 403 ss.
- Gauthier Jean, Fraude fiscale et droit pénal, remarques sur une loi récente, RPS 96 (1979), 264ss.
- Gilliéron Pierre-Robert, Le détournement par l'employeur de l'impôt perçu à la source en droit fiscal vaudois, *JdT* 1977 V, p. 66.
- Gmür Paul, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung, *Archives* 52 (1983/84) pp. 469–472.
- Gurtner Peter, Steuerfolgen des neuen Aktienrechts, ECS 1992, pp. 477–486.
- Hangartner Yvo, Besprechung von BGE 117 Ib 367 (Steuerbusse für Erben wegen Steuerhinterziehung des Erblassers), *PJA* 1993, pp. 195–199.
- Hartl Rolf, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung (unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen und des Bundesrechts), *Thèse*, Zürich 1989.
- Heldner Gabriel R., Der Steuerberater in der Schweiz, Unter besonderer Berücksichtigung seiner Rechtsstellung im Wehrsteuerrecht und im bernischen Steuerrecht, *Thèse Fribourg*, Zürich 1981.
- Hofer André, La fraude fiscale en Suisse, *Collection le mal suisse* 4, Genève 1978.
- Höhn Ernst, Steuereinsparung und Steuerumgehung, *Revue fiscale* 29 (1974), 141 ss.
- Höhn Ernst, Steuerumgehung und rechtsstaatliche Besteuerung, *Archives* 46 (1977/78) pp. 145–165.
- Huttenlocher L., La répression des soustractions fiscales dans les cantons suisses, *Arch.* 38 (1969/70) pp. 54–65.

- Jenny Guido, Zur Frage der Konkurrenz zwischen Steuerstrafrecht und gemeinem Strafrecht im Bereich der Urkundendelikte, RPS 97 (1980), 121 ss.
- Junod Charles-André, Infractions administratives et amendes d'ordre, SJ 101 (1979) pp. 165–194.
- Kälin/Sidler, Verschuldensgrundsatz und Öffentlichkeitsprinzip: Die Strafsteuer im Lichte von Verfassung und EMRK, Archives 60 (1991/92), pp. 161–185.
- Kälin Walter/Sidler Lisbeth, Die Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf kantonale Steuerhinterziehungsverfahren, Archives 57 (1988/89), 529ss.
- Koller Thomas, Die verfahrensrechtliche Stellung der Ehefrau in der direkten Bundessteuer – Koordinationsprobleme auf höchstrichterlicher Ebene, RDS 108 (1989) pp. 301–316.
- Kubli Peter, Der leichte und der schwere Steuerbetrug nach dem Bundesgesetz über Massnahmen gegen die Steuerhinterziehung und dem Zürcher Steuergesetz: Qualifikation Strafzumessung, Archives 52 (1983–84), 241 ss.
- Kubli Peter, Nachsteuerrecht und Nachsteuerverfahrensrecht, mit Nachsteuersicherstellungsrecht, erläutert am Beispiel des Zürcher Gesetzes über die direkten Steuern, Zürich 1984.
- Lampert Jean, Prévoyance, famille, droit pénal: quelques points de la LIFD méritant discussion, Archives 62 (1993/94), 17 ss.
- Lampert Jean, Quelques points essentiels de droit pénal du nouvel impôt fédéral direct, Revue fiscale (49) 1994, 163 ss, 257 ss.
- Läubli Bernhard Walter, Die Steuerumgehung, Thèse Zürich, 1975.
- Locher Peter, Steuerrechtliche Folgen der Revision des Aktienrechts, Archives 61 (92/93), pp. 97–122.
- Maeder E., Steuerhinterziehung, Kurzfassung des Referates, dans: Protokoll der Konferenz, Direkte Bundessteuer 1987, 7./8. Mai 1987, pp. 151–152/155–162.
- Malinverni Giorgio, L'article 113 al. 3 de la Constitution fédérale et le contrôle de conformité des lois fédérales à la Convention européenne des droits de l'homme, Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts, Festschrift für Otto K. Kaufmann zum 75. Geburtstag, pp. 381–197, Bern und Stuttgart 1989.
- Margairaz André, A propos de la fraude fiscale et de sanctions, Revue fiscale 36 (1981), 116 ss.
- Margairaz André, Survol de la fraude fiscale sur le plan international, Revue fiscale 37 (1982), 163 ss.
- Margairaz André, La fraude fiscale et ses succédanés, Thèse Lausanne, 3e édition, 1977.
- Margairaz André, La soustraction fiscale, Revue fiscale 36 (1981) pp. 379–382/514–528.
- Margairaz André, A propos de fraude fiscale et de sanctions, Revue fiscale 36 (1981) pp. 116–117.
- Margairaz André, Steuerhinterziehung und staatliche Steuerkontrolle, Muri bei Bern 1986.
- Markees Curt, Die Rechtshilfe in Strafsachen im Verkehr mit den USA nach dem Vertrag vom 25.5.1973 und dem Bundesgesetz vom 3.10.1975, RPS 95 (1978) pp. 113–142.
- Meier Walter, Abgabebetrug und Rechtshilfe, NZZ Nr. 68 du mercredi 21 mars 1984, 35.
- Meili Markus, Die Steuerumgehung im schweizerischen Recht der direkten Steuern, Thèse Zürich, 1976.
- Ménétrey Gérard, L'assistance administrative internationale en matière fiscale, Archives 49 (1980/81) pp. 449–467.
- Meylan Jacques-H., Bénéfice du doute et charge de la preuve en matière de sanctions administratives, RDAF 40 (1984) pp. 257–273.
- Michael Peter J., Der Steuer- und Abgabebetrug im schweizerischen Recht, Bern 1992.
- Michel Jacques, Les infractions fiscales et leur répression, Thèse, Montreux 1953.
- Mossu Claude, Les articles 130^{bis} et 133^{bis} AIN ou les limites du droit pénal fiscal en matière d'impôts directs, Archives 48 (1979/80), pp. 577–637.
- Mossu Claude, Le projet de loi fédérale instituant des mesures propres à lutter plus efficacement contre la fraude fiscale au titre de l'impôt fédéral, Archives (1975/76) pp. 497–508.

- Mossu Claude, La loi fédérale renforçant les mesures contre la fraude fiscale, RDAF34 (1978) pp. 289–311.
- Mossu Claude, Mesures contre la fraude fiscale, Commentaire de la loi du 9 juin 1977 (modification de l'AIFD/AIN) [Comm.], Zurich 1982.
- Nägeli Hans, Zur Strafe wegen Steuerhinterziehung nach zürcherischem Recht, ZB1 48 (1947), 321 ss.
- Neuhaus Markus R., Erfahrungen aus steuerrechtlicher Sicht, ECS 1994, pp. 995–996.
- Noher Erich, Der Hinterziehungsversuch bei der Wehrsteuer, Archives 24 (1955–56), 401 ss.
- Noher Erich, Die Ordnungsbusse bei der Wehrsteuer, ZB1 61 (1960) pp. 521–528.
- Noll Peter, Die neueren eidgenössischen Nebenstrafgesetze unter rechtsstaalichen Gesichtspunkten, RPS 72 (1957), 361 ss.
- Paltzer Edgar, Der Abgabe- und Steuerbetrug im schweizerischen Bundessteuerrecht im Vergleich zu den entsprechenden Regelungen in der BRD und in den USA, Thèse Zurich, 1989.
- Pfund Robert W., Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, Kritische Bemerkungen zum neuen Wehrsteuerstrafrecht, Archives 48 (1979/80), pp. 1–40.
- Pfund Robert W., Das neue Verwaltungsstrafrecht des Bundes, unter besonderer Berücksichtigung des Steuerstrafrechts, Archives 42 (1973–74), 161 ss.
- Pfund Robert W., Der Entwurf eines Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht, ZB1 74 (1973), 58 ss.
- Pfund Robert W., Ein paar Anmerkungen zum vorstehenden Aufsatz und zu einem Brief Prof. Dr. P. Böcklis, Revue fiscale 39 (1984), 168 ss.
- Piquerez Gérard, Précis de procédure pénale suisse, 1994, p. 64.
- Raselli Niccolò, Ordnungsbussen wegen Verletzung steuerlicher Verfahrenspflichten. Fragen und Thesen, Revue fiscale 46 (1991), pp. 433–451.
- Richner Felix, Die Strafbarkeit der juristischen Person im Steuerhinterziehungsverfahren, Archives 59 (1990/91), pp. 441–459.
- Richner Felix, Wandel und Tendenzen im Zürcher Steuerhinterziehungsrecht, Archives 61 (1992/93), pp. 557–611.
- Rigolet W., Steuerstrafrecht, ZB1. 59 (1958) pp. 377–386/401–410.
- Rivier Jean-Marc, La répression de la fraude fiscale commise dans l'entreprise, Archives 58 (1989–90), 241 ss.
- Ryser Walter/Rolli Bernard, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs) 3e éd., 1994, p. 369 ss.
- Roth Robert, Réflexions sur la place du droit pénal fiscal au sein de la législation pénale accessoire, Archives 52 (1983/84) pp. 529–552.
- Scherrer Bruno, Verdeckte Gewinnausschüttung – Buchführung – Steuerbetrug, Revue fiscale 48 (1993), pp. 453–464.
- Schlegel E., Erlaubte Steuereinsparung und unzulässige Steuerumgehung, ZB1 44 (1943) pp. 353–361.
- Schubarth Martin, Zur strafrechtlichen Haftung des Geschäftsherrn, RPS 92 (1976) pp. 370–396.
- Steiner Martin, Steuerstrafrechtliche Probleme bei der Aktiengesellschaft, ECS 1987, pp. 15–18.
- Steinmann Gotthard, Die Strafbestimmungen in den Entwürfen zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, Revue fiscale 39 (1984), pp. 151–157.
- Stratenwerth Günter, Urkundendelikte unter dem Aspekt der Wirtschaftskriminalität, RSJ 76 (1980), pp. 1–11.
- Trechsel Stefan, Das verflixte Siebente?, Bemerkungen zum siebenten Zusatzprotokoll zur EMRK, Festschrift Ermacora, Kehl 1988, 195 ss.
- Trechsel Stefan, Strafbarkeit der Erben wegen Steuerhinterziehung des Erblassers, Recht 1993, pp. 16–27.
- Uckmar Victor, Generalbericht, Cahiers de droit fiscal international, Band LXVIII, (Steuervermeidung/Steuerhinterziehung), Boston, Anvers, Londres et Francfort 1983.

- Vest Hans, Die strafrechtliche Garantenpflicht des Geschäftsherrn, RPS 105 (1988), pp. 288–311.
- Wagner Beatrice, Ehegattenbesteuerung – Auslegungsfragen zu Art. 13 des Beschlusses über die direkte Bundessteuer («BdBSt») im Lichte der Bundesverfassung und der Europäischen Menschenrechtskonvention, EuGRZ 1986, pp. 417–424.
- Wegmann Peter, Die fehlerhafte Beratung durch den Steuerberater, Unter besonderer Berücksichtigung der direkten Steuern im zürcherischen Steuerrecht und des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer, Thèse Zürich, Zürich 1984.
- Weidmann Heinz, Steuerliche Auswirkungen des neuen Aktienrechts, Revue fiscale 47 (1992), pp. 285–290.
- Weidmann Heinz, Schärfere Kontrollen und Strafen im Wehrsteuerrecht, Revue fiscale 32 (1977), 491 ss.
- Widmer Ernst M., Die steuerliche Haftung der Erben im Nach- und Strafsteuerrecht, Thèse, Zürich 1952.
- Wyss Viktor, Das zugerische Nach- und Strafsteuerrecht, Thèse Zürich, Zürich 1987.
- Yersin Danielle, De la soustraction d'impôt à la fraude fiscale, RDS 104 (1985) II, pp. 370–387.
- Zappelli Pierre, La responsabilité pénale des organes d'une personne morale, RPS 195 (1988), pp. 190–216.
- Zuppinger Ferdinand, (Nationalberichterstatter), Nationalbericht der Schweiz [Steuerflucht], Cahiers de droit fiscal international, Band LXVIIIa, (Steuervermeidung/Steuerhinterziehung), Boston, Anvers, Londres et Francfort 1983.
- Zuppinger Ferdinand, Der Steuerbetrug unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Rechts, Archives 44 (1975–76), 81 ss.
- Zuppinger Ferdinand, Nach- und Strafsteuern gemäss zürcherischem Steuergesetz, Zürich 1959.
- Zuppinger Ferdinand, Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerflucht, Revue fiscale 38 (1983), 155 ss.
- Zuppinger Ferdinand, Verschuldensprinzip im Steuerstrafrecht, Festschrift Cagianut, Bern/Stuttgart 1990, 209 ss.
- Zuppinger Ferdinand/Böckli Peter/Locher Peter/Reich Markus, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984.
- Zweifel Martin, Die Strafsteuer als Strafe, Archives 58 (1989–90) pp. 1–27.
- Zweifel Martin, Die rechtsstaatliche Ausgestaltung des Steuerhinterziehungsverfahrens vor Verwaltungsbehörden, Festschrift Cagianut, Bern/Stuttgart 1990, 223 ss.
- Zweifel Martin, Die Bestrafung von Ehegatten wegen Steuerhinterziehung, Das schweizerische Steuerrecht, Eine Standortbestimmung, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, pp. 515–544, Bern 1989.
- Zweifel Martin, Das rechtliche Gehör im Steuerhinterziehungsverfahren, Archives 60 (1991–92), pp. 449–481.
- Zweifel Martin, Aktuelle Probleme des Steuerstrafrechts, RPS 109 (1993), pp. 1–25.
- Zweifel Martin, Für eine Revision des harmonisierten Steuerstrafrechts, ECS 1993, pp. 608–616.