

ADMINISTRATION FEDERALE
DES CONTRIBUTIONS
Division principale
de l'impôt fédéral direct

Berne, le 7 avril 1995

Aux administrations cantonales
de l'impôt fédéral direct

Circulaire no 21

Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct

Table des matières

I.	Introduction	4
II.	La procédure de rappel d'impôt (art. 151-153 LIFD)	4
1.	But	4
2.	Conditions	5
2.1	Rappel d'impôt avec soustraction d'impôt ou délit fiscal	5
2.2	Rappel d'impôt sans procédure pénale fiscale	5
3.	Procédure	6
3.1	Procédure dirigée contre le contribuable	6
3.2	Procédure vis-à-vis des héritiers	6
3.3	Dispositions de procédure	7
4.	Délais	7
5.	Perception du rappel d'impôt	7
6.	Droit transitoire	8
III.	Violation des obligations de procédure et soustraction d'impôt (contraventions fiscales)	9
1.	Violation des obligations de procédure (art. 174 LIFD)	9
1.1	Etats de fait	9
1.2	Auteurs	9
1.3	Condition objective de la poursuite pénale	9
1.4	Fixation de la peine	10
1.5	Voies de droit	10
1.6	Prescription	11
1.6.1	Prescription de la poursuite pénale	11
1.6.2	Prescription de la perception	11
1.7	Responsabilité des héritiers	11

1.8	Droit transitoire	12
2.	Soustraction d'impôt (art. 175-180 LIFD)	12
2.1	Condition objective	12
2.1.1	La soustraction consommée au sens étroit	12
2.1.2	Soustraction d'impôts à la source	13
2.1.3	Restitution illégale d'impôt	13
2.1.4	Remise d'impôt injustifiée	14
2.2	Auteurs des infractions	14
2.2.1	Personnes physiques en tant qu'auteurs	14
2.2.1.1	Epoux en tant qu'auteurs (art. 180 LIFD)	14
2.2.2	Personnes morales en tant qu'auteurs (art. 181 LIFD)	14
2.2.3	Auteur de la soustraction d'impôts perçus à la source	15
2.3	Condition subjective	15
2.4	Fixation de la peine	15
2.5	Responsabilité des héritiers (art. 179 LIFD)	17
2.6	Prescription	19
2.6.1	Prescription de la poursuite pénale (art. 184, 1er al., let. b LIFD)	19
2.6.2	Prescription de la perception	19
2.7	Droit transitoire	20
2.7.1	Soustraction consommée au sens étroit	20
2.7.2	Soustraction consommée d'impôts à la source	21
2.7.3	Restitution d'impôt illégale et remise d'impôt injustifiée	21
2.7.4	Responsabilité des héritiers	21
3.	Tentative de soustraction d'impôt (art. 176 LIFD)	22
3.1	Condition objective	22
3.2	Auteurs	22
3.3	Condition subjective	22
3.4	Fixation de la peine	22
3.5	Prescription	23
3.5.1	Prescription de la poursuite pénale (art. 184, 1er al., let. a, LIFD)	23
3.5.2	Prescription de la perception	23
3.6	Responsabilité des héritiers	24
3.7	Droit transitoire	24
3.7.1	Tentative de soustraction au sens étroit	24
3.7.2	Tentative de restitution illégale d'impôt et tentative de remise d'impôt injustifiée	24
4.	Actes de participation (art. 177 LIFD)	24
4.1	Acte principal	24
4.2	Instigation	25
4.3	Complicité	25
4.4	Participation	25
4.5	Entrave à l'action pénale	26
4.6	Auteurs	27
4.7	Condition subjective	27
4.8	Fixation de la peine	27
4.9	Prescription	28
4.9.1	Prescription de la poursuite pénale	28
4.9.2	Prescription de la perception	28
4.10	Responsabilité solidaire des participants pour le paiement de l'impôt soustrait	29
4.11	Droit transitoire	29
5.	Dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire (art. 178 LIFD)	30

5.1	Condition objective	30
5.2	Condition subjective	30
5.3	Auteurs	30
5.4	Tentative	31
5.5	Participation	31
5.6	Fixation de la peine	31
5.7	Prescription	32
5.7.1	Prescription de la poursuite pénale	32
5.7.2	Prescription de la perception	32
5.8	Droit transitoire	32
6.	Autorités compétentes (art. 182 LIFD)	33
7.	Procédure	33
7.1	Notification	33
7.2	Mise en oeuvre de la procédure	34
7.3	Rapport entre la procédure pour soustraction d'impôt et la procédure de rappel d'impôt	34
7.4	Clôture de la procédure	35
7.5	Voies de droit	36
7.6	Frais et dépens de procédure	37
7.7	Perception des amendes et des frais	37
IV.	Délits fiscaux (art. 186 à 189 LIFD)	38
1.	Usage de faux (art. 186 LIFD)	38
1.1	Éléments constitutifs de l'infraction	38
1.1.1	Élément objectif	38
1.1.2	Élément subjectif	40
1.2	Auteurs	40
1.3	Actes de participation	40
1.4	Fixation de la peine	41
1.5	Prescription de la poursuite pénale	41
1.6	Droit transitoire	42
1.6.1	Usage de faux en vue de commettre une soustraction au sens étroit	42
1.6.2	Usage de faux en cas de soustraction d'impôts à la source, de restitution illégale ou de remise injustifiée d'impôt	42
1.6.3	Usage de faux en cas de tentative de soustraction	43
2.	Détournement de l'impôt à la source (art. 187 LIFD)	43
2.1	Éléments constitutifs de l'infraction	43
2.2	Auteurs	44
2.3	Actes de participation	44
2.4	Tentative	44
2.5	Fixation de la peine	44
2.6	Rapport entre la soustraction d'impôt et le détournement de l'impôt à la source	44
2.7	Prescription de la poursuite pénale	45
2.8	Droit transitoire	45
3.	Procédure (art. 188 LIFD)	45
3.1	Dénonciation	45
3.2	Condamnation en conformité du droit fiscal cantonal et fédéral	45
V.	Le droit intertemporel	46

I. Introduction

Dans la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD), le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal ont subi des modifications essentielles par rapport aux dispositions y relatives de l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) ce qui amène la Division principale de l'impôt fédéral direct à les résumer et à les commenter dans une circulaire.

Comme innovation la plus importante on relève qu'en présence d'une soustraction d'impôt consommée le montant d'impôt soustrait doit être fixé par une décision particulière émanant d'une procédure de rappel d'impôt et être perçu en tant que rappel d'impôt. Les amendes sont des peines au sens de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH).

La procédure à suivre pour fixer les impôts soustraits et les amendes pour les périodes fiscales écoulées avant le 1er janvier 1995 est toujours celle prévue par la LIFD. Dans ces cas il faut toutefois respecter le délai de péremption prévu à l'article 134 AIFD pour engager la procédure. La peine est toujours fixée selon le droit le plus favorable.

II. La procédure de rappel d'impôt (art. 151-153 LIFD)

1. But

Les articles 151 à 153 LIFD sont contenus dans le titre sixième intitulé "Modification des décisions et prononcés entrés en force". Ils règlent la procédure à suivre pour ce qui est de la révision en défaveur du contribuable* de prononcés ou décisions entrés en force. Peu importe à cet égard que l'on puisse reprocher ou non un comportement fautif au contribuable. Il résulte de la systématique de la loi qu'il faut séparer la procédure de rappel d'impôt de la procédure pénale fiscale

* Par contribuable, il faut entendre ci-après aussi bien une personne physique qu'une personne morale, lorsqu'il n'en ressort rien d'autre du texte

2. Conditions

2.1 Rappel d'impôt avec soustraction d'impôt ou délit fiscal

Selon l'article 152, 2e alinéa, LIFD l'introduction d'une procédure de poursuite pénale ensuite de soustraction d'impôt ou de délit fiscal entraîne également l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt. Cela est logique, car en commettant une soustraction d'impôt ou un délit fiscal, le contribuable cèle forcément de manière fautive certains faits ou moyens de preuve à l'autorité fiscale qui, par conséquent, n'en a pas connaissance lorsqu'elle prend sa décision. C'est également le cas par exemple lorsqu'une communication faite par l'autorité fiscale n'a par inadvertance pas été prise en considération lors de la taxation et que le contribuable n'a lui-même pas donné connaissance à l'autorité fiscale des faits contenus dans cette communication. La procédure de rappel d'impôt sert donc à la fixation du montant d'impôt soustrait.

2.2 Rappel d'impôt sans procédure pénale fiscale

S'il appert, sans qu'il y ait eu faute du contribuable, qu'une taxation n'a pas été effectuée ou est incomplète parce que

a) au moment où la décision de taxation ou de recours a été prise, les autorités compétentes n'avaient pas connaissance de certains faits ou moyens de preuve, ou

b) un crime ou un délit a eu des conséquences sur l'activité des autorités de taxation ou de recours,

il y a lieu de procéder à un rappel d'impôt.

Les faits mentionnés sous a) doivent revêtir une certaine gravité. Il peut s'agir par exemple d'un héritage dont le contribuable n'a eu connaissance qu'après l'achèvement de la taxation. Si les faits et moyens de preuve non pris en considération sont pratiquement insignifiants, les dispositions sur la procédure en rappel d'impôt ne seront pas applicables.

Les entraves mises à l'activité de l'autorité de taxation ou de recours, relevées sous b), doivent en principe avoir été dûment constatées dans une procédure pénale. Au cas où une procédure pénale serait impossible, la preuve de la commission d'un crime ou d'un délit devrait aussi pouvoir être apportée d'une autre manière.

Dans la mesure où le contribuable déclare de manière complète, sur un plan quantitatif, les éléments imposables et que leur évaluation a été acceptée sans changement lors de la taxation, une procédure en rappel d'impôt n'est plus possible, même si l'évaluation était insuffisante.

L'estimation et l'évaluation d'éléments imposables ne créent pas en elles-mêmes de nouveaux faits. Par exemple, si le contribuable a donné dans sa déclaration d'impôt ou dans la procédure de taxation des indications sur la valeur d'un élément de patrimoine ou sur le montant d'un amortissement justifié par l'usage commercial, il s'agit là d'un jugement de valeur subjectif. Si cette estimation devait ultérieurement s'avérer inexacte, la taxation *ne* peut être examinée à nouveau et être corrigée *que* s'il appert que le contribuable a fourni des indications incomplètes ou inexactes sur les points fondamentaux de l'évaluation.

3. Procédure

3.1 Procédure dirigée contre le contribuable

L'introduction d'une poursuite pénale équivaut à l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt. Si, à titre exceptionnel, une poursuite pénale n'est pas engagée, l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt doit être communiquée par lettre recommandée au contribuable par l'autorité compétente. Il y a lieu de faire connaître en bref les motifs de ce rappel et d'indiquer les périodes fiscales entrant en ligne de compte.

3.2 Procédure vis-à-vis des héritiers

Si les autorités fiscales ont eu connaissance de nouveaux faits ou moyens de preuve encore du vivant du contribuable mais que la procédure en rappel d'impôt n'a pas encore été ouverte au décès du contribuable, la procédure sera ouverte et menée à chef vis-à-vis des héritiers. Il en va de même lorsque l'autorité fiscale ne prend connaissance de nouveaux faits ou moyens de preuve qu'après la mort du contribuable. Dans les cas où la procédure de rappel n'est pas encore achevée au décès du contribuable, elle sera également poursuivie vis-à-vis des héritiers.

3.3 Dispositions de procédure

Les dispositions sur les principes généraux de procédure (art. 109 à 121 LIFD), la procédure de taxation et de réclamation (art. 122 à 135 LIFD), la procédure en cas de perception de l'impôt à la source (art. 136 à 139 LIFD) et la procédure de recours (art. 140 à 146 LIFD) sont applicables par analogie. Cela signifie que le contribuable doit remplir toutes les obligations qui lui incombent dans les procédures de taxation et de recours. Il peut ainsi être punissable selon l'article 174 LIFD en cas de violation de ces obligations. Si le contribuable donne des indications fausses ou inexacts dans la procédure de rappel d'impôt, il peut être puni d'une amende pour tentative de soustraction ou pour soustraction consommée (art. 175 et 176 LIFD) pour avoir soustrait des impôts dans cette procédure. S'il fait au surplus dans ce but usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, il commet ainsi le délit de l'usage de faux (art. 186 LIFD).

4. Délais

Selon l'article 152, 1er alinéa, LIFD, le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Il s'agit là d'un délai de péremption, qui ne pourra être sauvegardé que par l'introduction, en temps utile, de la procédure.

Quinze ans après la fin de la période à laquelle le rappel d'impôt se rapporte, la procédure de rappel d'impôt doit être définitivement entrée en force. Il s'agit là également d'un délai de péremption.

5. Perception du rappel d'impôt

L'article 151, 1er alinéa, LIFD précise qu'il y a lieu d'englober les intérêts dans le rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu. Les autres dispositions sur la perception de l'impôt et les sûretés (art. 160 à 173 LIFD, ordonnance du DFF du 10.12.1992 sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct, RS 642.124) sont également applicables.

La décision de rappel d'impôt doit par conséquent indiquer l'intérêt moratoire dû dès la date d'échéance originale calculé au taux valable pour la période fiscale en question. Selon l'article 161, 3e alinéa, lettre c, LIFD le montant total de rappel d'impôt et d'intérêt moratoire accru est échu dès la notification de la décision et il est productif d'intérêts à partir du 30e jour après l'échéance au taux fixé par le DFF pour l'année civile actuelle (cf. art. 163 et 164 LIFD et art. 3 de l'ordonnance).

La créance de rappel d'impôt se prescrit par cinq ans à compter de l'entrée en force de la décision. La suspension et l'interruption de la prescription sont réglées par l'article 120, 2e et 3e alinéas LIFD (cf. art. 121, 2e al., LIFD). La prescription absolue est acquise dix ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle le rappel d'impôt est entré en force (cf. l'indication donnée à l'art. 153, 3e al., LIFD sur les dispositions concernant les principes généraux de procédure, dont font partie également les art. 120 et 121 LIFD).

6. Droit transitoire

Pour les personnes physiques, une procédure en rappel d'impôt indépendante d'une procédure pénale (art. 175 ss et 186 ss LIFD) ne peut être introduite que pour les périodes fiscales qui ont commencé à courir à partir du 1er janvier 1995. Pour les personnes morales, la période fiscale correspond à l'exercice commercial. Si l'exercice commercial - et par conséquent aussi la période fiscale - a été clos après le 1er janvier 1995, une procédure en rappel d'impôt pourra ainsi être ouverte.

Le fait d'engager une procédure en rappel d'impôt pour des périodes fiscales écoulées avant le 1er janvier 1995 devrait être qualifié de rétroactivité inadmissible du nouveau droit.

III. Violation des obligations de procédure et soustraction d'impôt (contraventions fiscales; art. 174-185 LIFD)

1. Violation des obligations de procédure (art. 174 LIFD)

1.1 Etats de fait

Est punissable d'une amende pour violation d'obligations de procédure celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe en vertu de la LIFD ou d'une mesure prise en application de celle-ci, notamment:

- a) En ne déposant pas la déclaration d'impôt ou les annexes qui doivent l'accompagner (art. 124 et 125 LIFD),
- b) En ne fournissant pas les attestations, renseignements ou informations (art. 126-129 LIFD),
- c) En ne s'acquittant pas des obligations qui lui incombent dans une procédure d'inventaire, en sa qualité d'héritier ou de tiers (art. 156-158 LIFD).

L'obligation, dont la violation entraîne la punissabilité de son auteur, doit lui avoir été imposée de par la loi.

1.2 Auteurs

Entrent en question, comme auteurs, des personnes physiques mais également des personnes morales, ainsi que cela ressort de l'article 181, 1er alinéa, LIFD qui prévoit que l'article 174 LIFD est applicable également aux personnes morales. Une poursuite pénale des organes ou des représentants de la personne morale n'entre pas en considération car l'article 181, 3e alinéa, LIFD en relation avec l'article 177 LIFD ne se rapporte qu'aux actes de participation à des soustractions.

1.3 Condition objective de la poursuite pénale

Une poursuite pour violation d'obligations de procédure doit toujours être précédée d'une sommation faite par l'autorité compétente. Cette sommation doit contenir l'exigence, faite à la personne obligée, de corriger les manquements en question dans un certain délai.

Elle doit indiquer par ailleurs les éventuelles conséquences dommageables sur le plan juridique, d'une sommation à laquelle il ne serait pas donné suite. Pour des raisons de preuve, la sommation doit être faite par lettre recommandée.

1.4 Fixation de la peine

La peine prévue est de fr. 1'000.-- au plus. Elle s'élève à fr. 10'000.-- au plus dans les cas graves ou en cas de récidive. La question de savoir s'il s'agit d'un cas grave doit être tranchée d'après l'importance que peut avoir l'obligation violée pour une taxation conforme au droit. Est considéré comme récidiviste l'auteur qui a déjà été poursuivi pénalement dans une période fiscale antérieure pour avoir enfreint des obligations de procédure.

Le prononcé d'amende doit régulièrement contenir une sommation invitant la personne défaillante à réparer son omission dans le délai prescrit. Si elle ne défère pas à cette sommation, l'autorité de taxation procédera à une taxation d'office (art. 130, 2e al., LIFD).

1.5 Voies de droit

Une réclamation peut être formée contre le prononcé pénal (art. 182, 3e al. en relat. avec les art. 132 ss LIFD). La décision sur réclamation peut être attaquée par voie de recours (art. 182, 3e al. en relat. avec les art. 140 ss LIFD). En dernière instance, la décision sur recours peut être portée devant le Tribunal fédéral au moyen d'un recours de droit administratif (art. 182, 3e al. en relat. avec l'art. 146 LIFD). Si la commission cantonale de recours - ou, le cas échéant, la deuxième instance de recours prévue par le droit cantonal selon l'article 145 LIFD - constate elle-même une violation d'obligations de procédure, elle est également en droit de rendre une décision pénale, susceptible d'être portée jusqu'au Tribunal fédéral par la voie du recours de droit administratif.

1.6 Prescription

1.6.1 Prescription de la poursuite pénale

La poursuite pénale d'une violation d'obligations de procédure se prescrit par deux ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation des obligations de procédure a été commise; le délai de prescription commence ainsi à courir dès la clôture définitive de la procédure de taxation, de réclamation ou de recours (art. 184, 1er al., let. a, LIFD). La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite de la contravention. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption. La prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale. En d'autres termes, la prescription absolue (art. 184, 2e al., LIFD) intervient trois ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation des obligations de procédure a été commise. Dans ce délai, la procédure pour violation d'obligations de procédure doit ainsi être définitivement close.

1.6.2 Prescription de la perception

La prescription de la perception des amendes infligées pour violation d'obligations de procédure est réglée par les dispositions de l'article 121 LIFD applicables par analogie (art. 185, 2e al., LIFD). Selon l'article 121, 1er alinéa, LIFD, les créances d'impôt se prescrivent par cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation. La prescription absolue est acquise dix ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle le prononcé d'amende est entré en force (art. 121, 3e al., LIFD).

1.7 Responsabilité des héritiers

L'article 179, 1er alinéa, LIFD ne parle d'une responsabilité pénale des héritiers qu'en relation avec une soustraction d'impôt du de cujus. Il s'ensuit que les héritiers ne répondent pas des amendes prononcées contre le contribuable pour violation d'obligations de procédure, même si les amendes étaient déjà entrées en force au moment de la dévolution (art. 48, 3e al. CP).

1.8 Droit transitoire

Le nouveau droit est plus favorable (cf. ch. V: Droit intertemporel). Pour une violation d'obligations de procédure commise avant le 1er janvier 1995 mais jugée après cette date, c'est donc le nouveau droit qui s'applique. La procédure doit cependant être introduite dans le délai de péremption fixé à l'article 134 AIFD.

Si des obligations de procédure sont imposées après le 31 décembre 1994 pour des périodes fiscales antérieures à cette date, elles devront ainsi être assorties de la menace de sanction pénale prévue à l'article 174 LIFD.

2. Soustraction d'impôt (art. 175-180 LIFD)

2.1 Condition objective

L'état de fait d'une soustraction d'impôt au sens large (tentative y compris) est objectivement réalisé lorsqu'une taxation n'est pas ou n'aurait pas été effectuée alors qu'elle devait l'être ou qu'une taxation incomplète est entrée en force ou aurait pu entrer en force, ou encore lorsqu'un impôt à la source n'a pas été retenu ou n'aurait été retenu que de manière insuffisante, enfin lorsqu'une restitution d'impôt ou une remise d'impôt a pu ou aurait pu être obtenue illégalement ou de manière injustifiée.

2.1.1 La soustraction consommée au sens étroit

Commet une soustraction d'impôt au sens étroit 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 et qu'il ne doive ainsi pas acquitter - ou seulement dans une mesure limitée - le montant d'impôt normalement dû. Une taxation entrée en force demeure incomplète lorsque le contribuable ne fournit aucune indication ou des indications fausses ou incomplètes dans la déclaration d'impôt et les annexes de celle-ci ou encore lorsqu'il ne fournit pas ou donne des renseignements incomplets ou faux en procédures de taxation, de réclamation ou de recours. Le contribuable doit également faire état des faits pour lesquels il a un doute sur leur importance du point de vue fiscal (cf. art. 126, 1er al., LIFD).

Si une personne sait ou doit savoir qu'elle est assujettie à l'impôt et qu'elle ne se préoccupe pas de recevoir une déclaration d'impôt (art. 124, 1er al., LIFD), elle fait en sorte qu'une taxation ne soit pas dûment effectuée. La même conclusion peut être portée vis-à-vis du contribuable qui agit de manière à ce que son nom soit rayé à tort du registre des impôts. De tels agissements peuvent aussi être commis par des contribuables assujettis de manière limitée à l'impôt.

S'il appert après une taxation d'office (art. 130, 2e al., LIFD) que les éléments imposables n'ont pas été entièrement saisis, que le contribuable en était conscient ou pouvait le savoir s'il avait prêté l'attention commandée par les circonstances et qu'ainsi par sa faute il a bénéficié d'une imposition insuffisante, l'état de fait de la soustraction consommée est également réalisé.

2.1.2 Soustraction d'impôts à la source

La soustraction d'impôts à la source consiste dans le fait que la personne tenue de percevoir un impôt à la source, ne le retient pas ou ne retient qu'un montant insuffisant, que ce soit intentionnellement ou par négligence. Pour cet état de fait, il y a lieu d'observer que l'on n'est pas en présence d'une décision de taxation formelle, dont l'entrée en force est nécessaire pour qu'il y ait soustraction consommée d'impôts à la source, si bien que l'on est en présence dans tous les cas d'une soustraction consommée (par opposition à une tentative proprement dite). Il s'agit en fait d'un délit formel ("schlichtes Tätigkeitsdelikt").

2.1.3 Restitution illégale d'impôt

L'article 175, 1er alinéa, LIFD, dans la mesure où il a pour objet la restitution d'impôt, se rapporte à l'article 168 LIFD, selon lequel le contribuable peut demander la restitution d'un montant d'impôt payé par erreur, s'il ne devait pas l'impôt ou ne le devait qu'en partie. La soustraction consiste en ce que le contribuable, au moyen de fausses indications, fait en sorte qu'un montant d'impôt dû et déjà payé lui soit remboursé comme étant non dû.

2.1.4 Remise d'impôt injustifiée

L'article 175, 1er alinéa, LIFD, dans la mesure où il a pour objet la remise d'impôt, doit être mis en rapport avec l'article 167 LIFD, d'après lequel les contribuables et les tiers peuvent se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts ou de l'amende d'ordre ou de l'amende pour soustraction ou pour participation à une soustraction, s'ils sont tombés dans le dénuement et ne pourraient les payer sans que cela entraîne pour eux des conséquences très dures. Si la remise d'impôt est obtenue au moyen de fausses indications, l'état de fait d'une soustraction commise par le biais d'une remise injustifiée d'impôt est rempli.

2.2 Auteurs des infractions

2.2.1 Personnes physiques en tant qu'auteurs

Une personne physique peut être considérée comme auteur de l'infraction lorsque, en sa qualité de contribuable, elle remplit par son activité propre les conditions objectives et subjectives de la soustraction d'impôt.

2.2.1.1 Epoux en tant qu'auteurs (art. 180 LIFD)

Le contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction, partielle ou totale, de ses propres éléments imposables (art. 180, 1er al., LIFD).

La preuve libératoire inscrite à l'article 180, 2e alinéa, LIFD pour le conjoint dont les éléments imposables n'ont pas été entièrement déclarés n'empêche pas que l'autre conjoint puisse également, le cas échéant, se disculper. Par ailleurs, on ne peut exclure la possibilité que la soustraction ait été commise par un représentant du contribuable (art. 177 LIFD).

2.2.2 Personnes morales en tant qu'auteurs (art. 181 LIFD)

Selon l'article 181, 1er alinéa, LIFD, les personnes morales disposent de la capacité pénale en matière de soustraction et de tentative de soustraction.

Les organes ou représentants des personnes morales peuvent en outre être punissables en vertu de l'article 177 LIFD s'ils ont participé à une soustraction d'impôts commise au profit de ces personnes morales (art. 181, 3e al., LIFD).

2.2.3 Auteur de la soustraction d'impôts perçus à la source

Pour la répression de la soustraction d'impôts perçus à la source, il y a cependant lieu d'opérer une distinction entre le contribuable et le débiteur de l'impôt. Seul ce dernier peut être considéré comme auteur proprement dit de l'infraction. En revanche, le contribuable pourra, le cas échéant, être punissable selon l'article 177 LIFD en tant qu'instigateur ou complice.

2.3 Condition subjective

Si l'auteur de l'infraction est une personne physique, celle-ci doit agir, dans tous les cas de soustraction consommée, en commettant une faute (intentionnellement ou par négligence).

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. La poursuite pénale de ces organes ou représentants selon l'article 181, 3e alinéa en relation avec l'article 177 LIFD ne se conçoit que pour des actes intentionnels car l'article 177, 1er alinéa, LIFD ne déclare punissable que des actes de participation commis à titre intentionnel.

Les notions d' "intention" et de "négligence" s'apprécient à la lumière des dispositions des articles 18, alinéas 2 et 3, CP et de la jurisprudence y relative.

2.4 Fixation de la peine

L'amende est fixée par rapport au montant d'impôt soustrait. Elle s'élève, en règle générale, au montant simple de l'impôt soustrait. Selon l'article 175, 2e alinéa, 2e phrase, LIFD, si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers du montant d'impôt soustrait; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée.

Cela montre que l'amende doit être fixée en fonction de la faute commise par l'auteur de la soustraction.

La faute de l'auteur ne doit pas être confondue avec la culpabilité. Selon l'article 18 CP, les formes de culpabilité sont l'intention et la négligence. Appartient à la culpabilité, en tant que mesure de la peine, toute la motivation ayant conduit à la commission de l'acte punissable, comme le souligne l'article 63 CP qui se réfère expressément aux mobiles de l'auteur. Cette disposition prescrit au surplus que la peine doit être fixée en tenant compte aussi des antécédents et de la situation personnelle du délinquant. Selon l'article 48, chiffre 2, CP, l'amende doit correspondre à la culpabilité du condamné et être fixée d'après sa situation. Pour apprécier la situation du condamné, on tiendra compte notamment de son revenu et de son capital, de son état civil et de ses charges de famille, de sa profession et de ses gains professionnels, de son âge et de son état de santé. Selon l'article 333, 1er alinéa, CP, cette disposition est également applicable en droit pénal fiscal.

Etant donné que l'article 175, 2e alinéa, LIFD prescrit une peine générale fixant l'amende à un montant égal à celui de l'impôt soustrait, il n'est plus admissible de déterminer l'amende d'après un schéma basé sur le rapport existant entre le montant d'impôt soustrait et l'impôt dû. Il n'est loisible de s'écarter de la sanction prévue en règle générale que pour des considérations touchant à l'appréciation de la culpabilité de l'auteur; ceci est la conséquence d'un droit pénal axé sur le principe de la faute. La peine ordinaire sera donc prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes. Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières. Quant à la "faute légère", elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'article 64 CP. L'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute.

Il y a dénonciation spontanée lorsque le contribuable annonce son infraction à l'autorité fiscale, de lui-même, sans devoir compter sur le fait que le fisc ne découvre la soustraction.

C'est pourquoi elle doit intervenir spontanément et comprendre tous les éléments de revenu et de fortune non déclarés jusque-là. Dans une telle hypothèse, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait. Des motifs d'aggravation de peine n'entrent pas en considération. Par ailleurs, il n'est plus fait de distinction entre soustraction commise intentionnellement et soustraction commise simplement par négligence. Ainsi, avec une amende clairement limitée à un cinquième de l'impôt soustrait, le contribuable désireux de se dénoncer spontanément sait clairement à quelle peine il doit s'attendre.

Le montant d'impôt soustrait correspond à la différence entre le montant d'impôt calculé dans la procédure en soustraction et celui qui ressort de la taxation initiale. Il est fixé dans la procédure de rappel d'impôt.

2.5 Responsabilité des héritiers (art. 179 LIFD)

La responsabilité des héritiers découle de l'article 12 LIFD qui règle la succession fiscale. Selon le texte de cette disposition, les héritiers d'un contribuable défunt lui succèdent dans ses droits et obligations. Mais si un héritier répudie la succession ou s'il perd d'une autre manière la qualité d'héritier, il n'est plus le successeur du défunt. Les héritiers répondent solidairement des impôts dus par le défunt jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avancements d'hoirie. Le conjoint survivant est responsable jusqu'à concurrence de sa part héréditaire et même jusqu'à concurrence du montant supplémentaire qu'il pourrait recevoir sous forme d'une part du bénéfice matrimonial ou de la communauté supérieure à sa part légale selon le droit suisse.

L'article 179, 1er alinéa, LIFD règle la responsabilité des héritiers en ce qui concerne les amendes pour soustraction infligées au contribuable défunt et fixées par des décisions entrées en force. Ils en répondent, indépendamment de toute faute de leur part, jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avancements d'hoirie. La responsabilité pour les montants d'impôt soustrait est réglée à l'article 12 LIFD.

Lorsque, au décès du contribuable, la procédure en soustraction n'est pas encore close par une décision entrée en force ou qu'elle n'est introduite qu'après le décès, les héritiers entrent sur le plan fiscal dans la position juridique occupée par le contribuable de son vivant.

Il en résulte que la procédure de soustraction doit être introduite ou poursuivie formellement vis-à-vis des héritiers eux-mêmes. La procédure a cependant pour objet de constater la soustraction du contribuable défunt. Si les héritiers ne sont en rien responsables de la soustraction commise par le disposant et qu'ils assistent les autorités fiscales dans la mesure du possible pour établir les éléments soustraits, ils ne sont pas punissables. Cela est en particulier le cas lorsqu'ils ont rempli les obligations qui sont les leurs dans la procédure d'inventaire ou encore lorsqu'ils ont spontanément dénoncé une soustraction commise par le de cujus dont ils avaient eu connaissance. Dans de pareils cas, seul est dû le rappel d'impôt au sens de l'article 151 LIFD. Il y a en revanche lieu de considérer les héritiers comme auteurs des infractions réprimées aux articles 175 et 176 LIFD s'ils ont donné dans cette procédure des indications incomplètes ou inexactes ou s'ils ont refusé de collaborer.

Au cas où les héritiers, à l'époque où le disposant était encore en vie, ont prêté leur assistance à la soustraction commise par ce dernier ou l'ont instigué à commettre une soustraction, leurs agissements tombent sous le coup de l'article 177 LIFD. Leur responsabilité pour l'impôt soustrait par le disposant est alors illimitée.

Dans la mesure où le contribuable décédé n'a pas encore déposé sa déclaration d'impôt, cette tâche incombe aux héritiers, selon l'article 12 LIFD. Si, à cette occasion, ils violent leurs obligations de procédure ou commettent une soustraction, les dispositions des articles 174 à 177 LIFD leur sont applicables. Lorsque, au décès du contribuable, la procédure en soustraction n'est pas encore close par une décision entrée en force, les héritiers peuvent se rendre punissables de tentative de soustraction s'il appert qu'ils ont dans cette procédure donné intentionnellement des indications inexactes (art. 179, 2e al. en relat. avec l'art. 176 LIFD).

2.6 Prescription

2.6.1 Prescription de la poursuite pénale (art. 184, 1er al., let. b LIFD)

La poursuite pénale se prescrit par 10 ans à compter de la fin de la période fiscale au cours de laquelle les agissements décrits à l'article 175, 1er alinéa, LIFD ont été commis (prescription relative). C'est pourquoi la procédure en soustraction doit être introduite au plus tard jusqu'à l'expiration de ce délai. La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable ou d'éventuels autres participants visés à l'article 177 LIFD. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption; la prescription ne peut 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 question (prescription absolue, art. 184, 2e al., LIFD). Quand la loi prend comme point de départ la période fiscale, on observera qu'il peut s'agir aussi bien d'une période fiscale bisannuelle que d'une période fiscale annuelle. Pour les personnes morales, la période fiscale correspond à l'exercice commercial, de sorte que le délai de prescription ne commence pas nécessairement à courir à la fin d'une année civile. Etant donné que le Tribunal fédéral a renoncé à la figure juridique du "délit successif" (ATF 117 IV 408), il n'est pas question, en cas de soustraction d'impôts dus sur plusieurs périodes fiscales, de faire commencer la prescription de la poursuite pénale uniquement à la fin de la dernière période fiscale en question. Par ailleurs, selon disposition expresse, la prescription commence à courir spécialement pour chaque période fiscale entrant en ligne de compte (art. 184, 1er al. let. b, LIFD).

2.6.2 Prescription de la perception

La prescription du droit de percevoir les montants d'impôt soustrait et les amendes est réglée d'après les dispositions de l'article 121 LIFD applicables par analogie (art. 185, 2e al., LIFD). Selon l'article 121, 1er alinéa, LIFD, les créances d'impôt se prescrivent par cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation. La prescription absolue est acquise dix ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle l'amende est entrée en force (art. 121, 3e al., LIFD).

2.7 Droit transitoire

2.7.1 Soustraction consommée au sens étroit

a) La soustraction d'impôt afférente à une période fiscale écoulée avant le 1^{er} janvier 1995 mais qui n'est découverte ou jugée qu'après cette date est réglée de la manière suivante:

Vu le délai de péremption de cinq ans fixé à l'article 134 AIFD, les périodes fiscales entrant en ligne de compte sont les périodes

1989/90 péremption 31.12.1995
1991/92 péremption 31.12.1997
1993/94 péremption 31.12.1999

- Si le délai de péremption selon l'ancien droit est déjà écoulé au moment de la découverte de la soustraction, il n'est pas question d'introduire une procédure en soustraction pour la période en cause.
- Si le délai de péremption selon l'article 134 AIFD n'a pas encore expiré au moment de la découverte de la soustraction, la procédure en soustraction doit être engagée et menée à terme selon les dispositions de la LIFD. L'amende doit être fixée selon le droit considéré comme étant le plus favorable. Il y a ainsi lieu d'examiner le cas sous l'angle de l'ancien et du nouveau droit (cf. ch. V). En règle générale, le nouveau droit sera considéré comme étant le plus favorable; ceci s'explique par le fait que l'amende, selon le schéma établi par l'AFC et considéré maintes fois par le TF comme base appropriée, pouvait au plus être réduite de 50% par rapport à l'amende normale (Circulaire no 10 du 9.12.1987 "Instructions concernant la poursuite et la répression de la soustraction d'impôt consommée, de la tentative de soustraction et d'autres infractions").

b) Soustractions découvertes après le 1^{er} janvier 1995 mais concernant des périodes fiscales aussi bien antérieures que postérieures à cette date:

Etant donné que le Tribunal fédéral a renoncé à la figure juridique du "délit successif" (ATF 117 IV 408), les considérations faites sous lettre a) ci-avant sont valables pour les périodes écoulées avant le 1^{er} janvier 1995.

Dans l'application du nouveau droit, on constate qu'en cas de retard dans le paiement de l'amende, celle-ci porte intérêt, même lorsqu'elle concerne des soustractions afférentes à une période écoulée avant le 1er janvier 1995. En revanche, pour les montants d'impôt soustrait relatifs à des périodes fiscales jusqu'à 1994, aucun intérêt moratoire ne sera perçu.

2.7.2 Soustraction consommée d'impôts à la source

Ne peuvent être poursuivis que les soustractions afférentes à des impôts à la source dus après le 1er janvier 1995 car l'impôt à la source n'était pas réglementé dans l'AIFD. Cette forme de soustraction constitue, contrairement aux autres formes susmentionnées, non pas un délit matériel ("Erfolgsdelikt") mais un délit formel ("Tätigkeitsdelikt") où le résultat découle nécessairement du comportement de l'auteur de l'infraction. En d'autres termes, l'existence d'une tentative doit être niée car, au moment de la découverte des agissements du débiteur de l'impôt, la soustraction est déjà consommée.

2.7.3 Restitution d'impôt illégale et remise d'impôt injustifiée

Le nouveau droit est applicable pour des soustractions commises après le 1er janvier 1995 même s'il peut s'agir en l'espèce de montants d'impôt remboursés ou dus pour des périodes antérieures à cette date.

2.7.4 Responsabilité des héritiers

La responsabilité des héritiers, à l'article 179 LIFD, est aménagée de manière beaucoup plus favorable qu'à l'article 130, 1er alinéa, AIFD. C'est pourquoi, la responsabilité des héritiers sera appréciée exclusivement sur la base des dispositions du nouveau droit.

3. Tentative de soustraction d'impôt (art. 176 LIFD)

3.1 Condition objective

Une tentative de soustraction a lieu lorsque

a) les actes du contribuable tendant à une soustraction d'impôt sont découverts avant l'entrée en force de la taxation.

b) le contribuable cherche à obtenir au moyen de fausses indications une restitution d'impôt mais que l'autorité fiscale découvre ces agissements avant l'entrée en force de la décision de restitution.

c) lorsque le contribuable essaye d'obtenir par le biais d'indications inexactes une remise d'impôt injustifiée, le procédé étant toutefois découvert par l'autorité compétente en matière de remise avant que la décision n'entre en force. La décision statuant sur la demande en remise entre en force au moment de sa notification au contribuable car aussi bien l'autorité cantonale de remise que l'autorité fédérale statuent à titre définitif dans leurs domaines de compétence.

3.2 Auteurs

Les explications données sous les chiffres 2.2.1 à 2.2.2 ci-dessus peuvent être reprises.

3.3 Condition subjective

La tentative de soustraction ne se conçoit que pour des actions ou omissions intentionnelles.

3.4 Fixation de la peine

L'amende se calcule par rapport au montant d'impôt que l'on a tenté de soustraire intentionnellement. Pour le calcul de l'amende, seront donc uniquement pris en considération les éléments de revenu intentionnellement non déclarés ou déclarés de manière inexacte. L'amende s'élève aux deux tiers de celle qui serait infligée s'il y avait eu soustraction consommée commise intentionnellement. Pour les périodes fiscales écoulées avant le 1er janvier 1995, l'amende s'élève au plus à fr. 20'000.-- (art. 131, 2e al. AIFD).

Au surplus, les explications données sous chiffre 2.4 ci-avant sont également valables ici.

3.5 Prescription

3.5.1 Prescription de la poursuite pénale (art. 184, 1er al., let. a, LIFD)

La poursuite pénale se prescrit par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (prescription relative). C'est pourquoi la procédure pour tentative de soustraction doit être introduite au plus tard jusqu'à l'expiration de ce délai. La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable ou de l'une des personnes visées à l'article 177 LIFD. Elle est opposable tant au contribuable qu'à ces autres personnes. Un nouveau délai de prescription commence à courir à chaque interruption; toutefois la prescription ne peut être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale. Une fois engagée, la procédure doit être impérativement achevée par une décision entrée en force dans le délai de six ans commençant à courir dès son ouverture (prescription absolue, art. 184, 2e al., LIFD).

Etant donné que l'amende pour tentative de soustraction se calcule essentiellement par rapport au montant d'impôt que l'on a tenté de soustraire, elle ne peut être fixée qu'après l'entrée en force de la taxation en question; c'est ce qui explique aussi la réglementation de la prescription de la poursuite pénale inscrite à l'article 184, 1er alinéa, lettre a, LIFD. L'amende doit être fixée par décision séparée et elle est échue avec son entrée en force. Le montant de l'amende doit porter un intérêt moratoire dès la fin du délai de paiement de 30 jours (art. 164 LIFD).

3.5.2 Prescription de la perception

La prescription de la perception des amendes prononcées pour tentatives de soustraction est réglée selon l'article 121 LIFD applicable par analogie (cf. art. 185, 2e al., LIFD).

Selon l'article 121, 1er alinéa, LIFD, les créances d'impôt se prescrivent par cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation; dès lors, les amendes se prescrivent aussi par cinq ans à compter de l'entrée en force de la décision pénale. La prescription absolue est acquise dix ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle l'amende est entrée en force (art. 121, 3e al., LIFD).

3.6 Responsabilité des héritiers

Les considérations faites sous chiffre 2.5 ci-avant sont valables par analogie pour la tentative de soustraction commise par le contribuable de son vivant.

3.7 Droit transitoire

3.7.1 Tentative de soustraction au sens étroit

Si une tentative de soustraction afférente à une période fiscale écoulée avant le 1er janvier 1995 est découverte après l'entrée en vigueur de la LIFD, on examinera en premier lieu si le délai de péremption selon l'article 134 AIFD peut encore être sauvegardé. Si tel n'est pas le cas, aucune procédure ne saurait être intentée. Dans le cas contraire, l'état de fait sera examiné selon l'ancien droit et selon le nouveau droit et c'est le droit le plus favorable qui sera appliqué.

3.7.2 Tentative de restitution illégale d'impôt et tentative de remise d'impôt injustifiée

Ne peuvent être poursuivis que des actes punissables commis après le 1er janvier 1995, qui peuvent toutefois concerner également des dettes fiscales relatives à des impôts payés ou dus avant le 1er janvier 1995.

4. Actes de participation (art. 177 LIFD)

4.1 Acte principal

Les actes de participation doivent être distingués de l'acte principal. Celui-ci consiste en une soustraction consommée ou en une tentative de soustraction au sens des articles 175 et 176 LIFD; l'auteur (en règle générale, le débiteur de l'impôt) est qualifié d'auteur principal. L'acte principal doit consister au moins en un commencement d'exécution sous la forme d'une tentative punissable.

Le texte légal parle d'une peine fixée pour le participant "indépendamment de celle encourue par le contribuable". Par l'insertion d'une norme pénale distincte pour les instigateurs et complices, le législateur entend rendre possible la punissabilité des participants à une infraction également dans les cas où l'auteur principal (en règle générale le contribuable) ne serait pas lui-même punissable. En revanche, l'acte principal doit nécessairement avoir été commis.

4.2 Instigation

Il y a instigation lorsque quelqu'un décide intentionnellement autrui à commettre l'acte principal répréhensible (art. 24 CP); l'instigateur s'en prend à une personne non encore décidée à agir. C'est par exemple le cas si le représentant contractuel du contribuable invite ce dernier à commettre une soustraction fiscale.

4.3 Complicité

La complicité est le fait d'une personne qui prête intentionnellement assistance à l'auteur principal pour commettre les agissements mentionnés aux articles 175 et 176 LIFD (art. 25 CP). Le complice apporte une contribution ayant un lien de causalité avec l'acte principal. Il le favorise. Exemple: le comptable d'une entreprise, sur l'injonction du propriétaire de l'exploitation, omet de comptabiliser certaines recettes. La fiduciaire constate certes les faits mais n'entreprend rien pour corriger les écritures comptables et établit la déclaration d'impôt sur la base des faux montants comptables. Les deux se rendent complices d'une soustraction d'impôt.

4.4 Participation

Etant donné que la soustraction d'impôt constitue une infraction supposant des circonstances personnelles spéciales, le représentant ne peut être puni en tant qu'auteur ou coauteur d'une soustraction consommée ou d'une tentative de soustraction (principe de l'accessoriété de la participation).

On doit cependant pouvoir rendre le représentant punissable lorsqu'il agit de sa propre initiative pour soustraire l'impôt dû par le représenté. C'est pourquoi on a créé "sur mesure" une norme pénale spéciale pour le représentant contractuel à l'article 177, 1er alinéa, LIFD. Les notions de "commission en qualité de représentant" et de "participation" qui y sont utilisées ne se trouvent pas dans le droit pénal ordinaire et méritent un bref commentaire. "Commettre la soustraction en qualité de représentant du contribuable" signifie simplement que le représentant agit de lui-même et qu'à l'insu du contribuable, il soustrait l'impôt dû par ce dernier. Participer à une soustraction, c'est pour le représentant se rendre complice d'une infraction au sens du code pénal (cf. art. 25 CP). Le représentant contractuel ne peut être punissable au sens de l'article 177 LIFD qu'en raison d'un acte d'assistance commis intentionnellement.

4.5 Entrave à l'action pénale

L'entrave à l'action pénale, punissable d'après l'article 129, 3e alinéa AIFD, ne figure plus dans les dispositions pénales de la LIFD. Sa punissabilité doit ainsi être examinée à la lumière de l'article 305 CP. L'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. En d'autres termes, l'auteur empêche ou entrave la poursuite pénale ou l'exécution de la peine afférente à la personne favorisée.

L'article 305 CP figure dans le titre dix-septième du CP "Crimes ou délits contre l'administration de la justice". Selon la doctrine et la jurisprudence la plus récente des autorités de justice fiscale, les amendes fiscales doivent être considérées comme des peines proprement dites. Il s'ensuit que la procédure pénale fiscale constitue également une poursuite pénale au sens de l'article 305 CP. 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 être prononcée par une autorité administrative.

4.6 Auteurs

A titre d'exemples, peuvent entrer en considération comme complices, instigateurs ou autres participants au sens de l'article 177 LIFD le représentant légal ou contractuel du contribuable, des employés du contribuable, des organes ou représentants de la personne morale contribuable (art. 181, 3e al., LIFD).

Une nouveauté 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 eu lieu dans l'exercice de son activité (cf. art. 181, 2e al., LIFD). L'article 181, 3e alinéa, LIFD n'est pas applicable.

4.7 Condition subjective

Lorsque le participant au sens de l'article 177 est une personne physique, celle-ci doit avoir agi intentionnellement. Si dans l'exercice de l'activité d'une personne morale, on constate des actes de participation à des soustractions commises par des tiers, une amende sera infligée à la personne morale seulement selon la disposition expresse de l'article 181, 2e alinéa, LIFD.

4.8 Fixation de la peine

Pour les actes de participation, l'amende s'élève à fr. 10'000.-- au plus et à fr. 50'000.-- au plus dans les cas graves ou en cas de récidive. Le montant des amendes prononcées conformément à l'article 177 n'est plus - c'est là une nouveauté - déterminé directement en fonction du montant d'impôt soustrait ou que l'on a tenté de soustraire. En revanche, il y aura lieu de prendre en considération ce montant lorsqu'il s'agira d'apprécier la gravité de la faute commise. Peut être qualifiée de récidiviste la personne qui a déjà été condamnée une ou plusieurs fois au paiement d'une amende pour contraventions fiscales.

Si l'une des personnes visées à l'article 177 LIFD a participé à des soustractions d'impôt commises par plusieurs auteurs principaux, elle peut être rendue punissable pour chaque acte de participation en particulier.

Lorsqu'un seul et même auteur principal soustrait des impôts durant plusieurs périodes fiscales, ses agissements constituent une pluralité de soustractions (cf. observations sous ch. 2.6.1 ci-avant). Dès lors, le participant au sens de l'article 177 LIFD peut aussi à répétées fois être puni d'une amende pour participation à chacune de ces soustractions.

4.9 Prescription

4.9.1 Prescription de la poursuite pénale

La prescription de la poursuite pénale pour des actes de participation est réglée d'après les dispositions sur la prescription valables pour l'acte principal selon l'article 184, 1er alinéa, lettres a et b LIFD; pour des actes de participation à des soustractions consommées, la poursuite pénale se prescrit ainsi par dix ans à compter de la fin de la période fiscale en question et, pour des actes de participation à des tentatives de soustraction, par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure pour tentative de soustraction.

Il y a lieu d'observer que l'interruption de la prescription vis-à-vis de l'auteur principal conduit à l'interruption de la prescription pour les autres participants et inversement (art. 184, 2e al., LIFD).

Pour le surplus, les considérations faites sous chiffres 2.6.1 et 3.5.1 sont toujours valables.

4.9.2 Prescription de la perception

La prescription de la perception des amendes prononcées pour actes de participation est réglée selon les dispositions de l'article 121 LIFD applicables par analogie (art. 185, 2e al., LIFD). Selon l'article 121, 1er alinéa, LIFD, les créances d'impôt se prescrivent par cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation; les amendes se prescrivent ainsi par cinq ans dès l'entrée en force de la décision pénale.

4.10 Responsabilité solidaire des participants pour le paiement de l'impôt soustrait

L'article 177, 1er alinéa, LIFD, prévoit - ce qui est nouveau - la responsabilité solidaire des instigateurs, complices et autres participants pour le paiement de l'impôt soustrait. L'"impôt soustrait" au sens de l'article 177 LIFD vise également le montant d'impôt que l'on tente de soustraire. L'article 177 figure en effet sous le chapitre 2 intitulé "Soustraction d'impôt", ce qui signifie que la tentative de soustraction constitue également une forme de soustraction d'impôt. Le fait que le texte légal ne parle que de "soustraction d'impôt" ne change rien à cet égard. La condition mise à cette responsabilité solidaire est la condamnation de l'instigateur, du complice ou du représentant contractuel.

La possibilité d'être astreint au paiement solidaire de l'impôt soustrait n'est pas un élément constitutif de la sanction pénale, car il n'est pas certain que le participant soit tenu de payer tout ou une partie du montant des impôts soustraits sur la base de cette responsabilité solidaire. Si l'auteur principal (généralement le contribuable) paye les impôts soustraits, il n'y a pas lieu de s'attaquer au(x) participant(s).

4.11 Droit transitoire

En ce qui concerne la participation à une soustraction d'impôt consommée, le nouveau droit est en règle générale plus favorable que l'ancien droit parce que, à la différence de l'ancien droit, l'amende est limitée quant à son montant. S'il s'agit d'agissements relatifs à une tentative de soustraction commis avant le 1er janvier 1995, il y a lieu également en cas de récidive ou dans les cas graves de prononcer une amende allant au plus jusqu'à fr. 20'000.-- (art. 131, 2e et 3e al. AIFD). Le délai de péremption inscrit à l'article 134 AIFD ne doit pas encore être écoulé. Les agissements des complices et instigateurs commis après le 1er janvier 1995 seront toujours jugés selon le nouveau droit même s'ils concernent des soustractions afférentes à des impôts dus pour des périodes antérieures au 1er janvier 1995.

La participation sous forme d'agissements autonomes du représentant n'est punissable que selon le nouveau droit (art. 177 LIFD). Partant, de tels actes commis par un représentant ne peuvent être punis que s'ils sont commis après le 31 décembre 1994, mais tel est aussi le cas s'ils touchent les impôts dus pour une année fiscale qui s'est écoulée avant le 1er janvier 1995.

Selon chiffre 4.5 ci-avant, la poursuite et la condamnation de l'entrave à l'action pénale sont réglées à l'article 305 CP. Le nouveau droit est moins favorable. Il s'ensuit que les actes d'entrave commis avant le 1er janvier 1995 seront poursuivis et jugés selon l'ancien droit alors que ceux commis après le 1er janvier 1995 le seront selon le nouveau droit.

5. Dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire (art. 178 LIFD)

5.1 Condition objective

L'ouverture d'une procédure d'inventaire au sens des articles 154 à 159 LIFD est la condition mise à l'application de la disposition pénale inscrite à l'article 178 LIFD. Est punissable le fait de dissimuler ou de distraire des biens successoraux, dans le dessein de les soustraire à l'inventaire. Un bien successoral est dissimulé lorsque son existence est cachée à l'autorité chargée d'établir l'inventaire. Un bien successoral est distrait lorsqu'on l'éloigne du local ou autre lieu de dépôt (par ex. coffre ou trésor) accessible au fonctionnaire qui dresse l'inventaire.

5.2 Condition subjective

L'auteur doit agir dans le dessein de soustraire le bien successoral à l'inventaire. Il est donc toujours nécessaire qu'il agisse intentionnellement.

5.3 Auteurs

Entrent en considération, comme auteurs de l'infraction, les héritiers, les représentants d'héritiers, les exécuteurs testamentaires ou des tierces personnes. Par "représentants d'héritiers", il faut entendre uniquement les représentants légaux d'héritiers car l'article 157 LIFD n'impose une obligation de collaborer qu'à cette catégorie de représentants d'héritiers.

Sont considérés comme tiers les personnes chargées de la garde ou de l'administration des valeurs patrimoniales du disposant sur mandat de ce dernier (par ex. fiduciaires, gérants de fortune, banquiers, notaires, avocats). Les tierces personnes qui doivent garder un secret professionnel protégé par la loi (banques, avocats, notaires) sont seulement tenues de renseigner les héritiers et ne peuvent être punies que pour la violation de cette obligation (cf. art. 158, 3e al. en relat. avec l'art. 127, 2e al., 2e phrase, LIFD). Il faut encore y inclure les personnes vis-à-vis desquelles le défunt avait des droits ou des prétentions appréciables en argent (art. 158, 1er al., LIFD).

5.4 Tentative

La tentative est expressément déclarée punissable à teneur de l'article 178, 3e alinéa, LIFD. Il y a tentative lorsque la dissimulation ou la distraction de biens successoraux est découverte avant la clôture de la procédure d'inventaire.

5.5 Participation

Sont légalement déclarées punissables, en tant qu'actes de participation, l'instigation et la complicité (art. 178, 1er al., 2e phrase, LIFD). Les participants à l'infraction peuvent être des personnes quelles qu'elles soient qui incitent les auteurs mentionnés à l'article 178, 1er alinéa, LIFD à dissimuler ou à distraire des biens successoraux ou qui leur prêtent assistance à cet effet.

La nécessité d'indiquer expressis verbis à l'article 178, 1er alinéa, LIFD la punissabilité des actes de complicité et d'instigation, alors que la répression de tels actes est déjà prévue à l'article 177 LIFD, s'explique par le fait que la dissimulation de biens successoraux ne constitue pas à vrai dire une soustraction d'impôt au sens commun du terme, mais bien plutôt une simple infraction de mise en danger.

5.6 Fixation de la peine

La peine prévue pour l'auteur est l'amende et celle-ci s'élève à fr. 10'000.-- au plus; elle est de fr. 50'000.-- au plus dans les cas graves ou en cas de récidive. La tentative est également punissable; une peine plus légère peut toutefois être prononcée (art. 178, 3e al. LIFD).

Le complice encourt la même peine que celle applicable à l'auteur, mais cette peine peut être atténuée (art. 25 CP). Quant à l'instigateur, la peine qu'il encourt est en principe la peine applicable à l'auteur de l'infraction; la loi ne prescrit pas en sa faveur une atténuation de la peine (art. 178, 1er al., LIFD et art. 24 en relat. avec l'art. 102 CP).

5.7 Prescription

5.7.1 Prescription de la poursuite pénale

Contrairement à la soustraction d'impôt au sens étroit, le délai de prescription de dix ans s'applique aussi bien à la tentative qu'à l'infraction consommée selon l'article 184, 1er alinéa, lettre b, LIFD. Le délai commence à courir dès la fin de l'année civile au cours de laquelle, dans la procédure d'inventaire, on a dissimulé ou distrait des biens successoraux ou tenté de dissimuler ou de distraire de tels biens.

Pour ce qui est de l'interruption de la prescription et de la prescription absolue, cf. les explications données sous chiffre 2.6.1 ci-avant.

5.7.2 Prescription de la perception

La prescription de la perception des amendes prononcées sur la base de l'article 178 LIFD est réglée d'après les dispositions de l'article 121 LIFD applicables par analogie (art. 185, 2e al., LIFD). Selon l'article 121, 1er alinéa, LIFD, les créances d'impôt se prescrivent par cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation; les amendes se prescrivent ainsi par cinq ans à compter de l'entrée en force de la décision pénale.

5.8 Droit transitoire

Le nouveau droit est plus favorable. Il s'applique à tous les agissements qui doivent être jugés après le 1er janvier 1995, même s'ils ont trait à des procédures d'inventaire closes avant le 1er janvier 1995. Cette règle vaut aussi pour les tentatives. S'agissant de la poursuite d'agissements commis avant le 1er janvier 1995, le délai de péremption fixé à l'article 134 AIFD doit être respecté.

6. Autorités compétentes (art. 182 LIFD)

Selon l'article 182, 4e alinéa, LIFD, les cantons doivent désigner les autorités chargées de la répression des soustractions d'impôt (soustractions consommées et tentatives) et des violations de règles de procédure. Bien que le texte légal n'en fasse pas mention, ces autorités ont également pour tâche de poursuivre les infractions commises dans la procédure d'inventaire.

L'article 182, 2e alinéa, LIFD mentionne les décisions pénales de la commission cantonale de recours. Cela ne peut concerner que des décisions sur amendes pour violation des obligations de procédure au sens de l'article 174 LIFD. Ces décisions peuvent être déferées au Tribunal fédéral par la voie du recours de droit administratif.

7. Procédure

7.1 Notification

La LIFD ne règle expressément que l'ouverture de la procédure pénale en cas de soustraction d'impôt consommée ou de tentative de soustraction (art. 183, 1er al., LIFD). L'autorité compétente désignée par le canton notifie l'ouverture de la procédure par lettre recommandée. Cette communication doit informer l'inculpé de manière sommaire sur les actes punissables qui lui sont reprochés. Bien qu'une disposition topique fasse défaut, il doit en aller de même s'agissant des infractions commises dans la procédure d'inventaire.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) peut requérir la poursuite pour soustraction d'impôt. L'administration cantonale de l'impôt fédéral direct doit obligatoirement donner suite à une telle requête (art. 258 PPF; RS 312.0).

Conformément à l'article 152, 2e alinéa LIFD, l'introduction d'une procédure de poursuite pénale ensuite de soustraction d'impôt entraîne également l'ouverture de la procédure de rappel d'impôt.

En application de l'article 153, 3e alinéa, LIFD, le montant d'impôt soustrait, intérêt y compris, doit être fixé en tant que rappel d'impôt par décision séparée; seuls les rappels d'impôt concernant des périodes fiscales postérieures au 1er janvier 1995 porteront intérêt. La question de savoir s'il faut introduire une procédure se détermine cependant uniquement selon les articles 175 à 181 LIFD (cf. aussi ch. 7.3 ci-après).

7.2 Mise en oeuvre de la procédure

Aux termes de l'article 182, 3e alinéa, LIFD, les dispositions sur les principes généraux de procédure (art. 109 à 121 LIFD), sur les procédures de taxation (art. 122 à 139 LIFD) et de recours (art. 140 à 146 LIFD) s'appliquent par analogie.

Le droit d'être entendu de l'inculpé doit obligatoirement être sauvegardé avant la clôture de l'instruction. L'inculpé peut s'exprimer oralement ou par écrit. S'il demande expressément à être entendu, une entrevue doit lui être accordée. A cette occasion, il faut tenir un procès-verbal qui sera ensuite signé par l'inculpé.

7.3 Rapport entre la procédure pour soustraction d'impôt et la procédure de rappel d'impôt

Si le montant de l'impôt soustrait doit être fixé dans la procédure de rappel d'impôt, alors que l'amende doit l'être dans la procédure selon les articles 182 et suivants LIFD, se pose naturellement la question de savoir si les renseignements obtenus avec la collaboration du contribuable peuvent être utilisés dans la procédure pénale ou s'il n'est pas admis de faire état de preuves obtenues de cette manière. Une telle interdiction ne saurait être acceptée car le contribuable peut également en procédure de taxation être invité à donner des indications sur la base desquelles sa déclaration d'impôt sera examinée. Si, sur la base du principe qui veut que personne ne peut être forcé de fournir contre lui-même des preuves à charge, le contribuable serait en droit de refuser de produire des documents, la procédure ordinaire de taxation serait pour le moins rendue très difficile, voire impossible.

Si, au cours d'une procédure en soustraction, on constate que des éléments de revenu, de bénéfice ou de capital n'ont pas été imposés sans qu'une faute puisse être imputée au contribuable, ces éléments doivent être soumis au rappel d'impôt dans la mesure où les conditions posées à l'article 151 LIFD sont remplies. Ces éléments ne sont ainsi pas à prendre en considération pour la détermination du montant de l'amende.

7.4 Clôture de la procédure

L'article 182, 1er alinéa, LIFD stipule qu'une fois l'instruction terminée, toute procédure en soustraction doit être close soit par une décision de condamnation soit par un non-lieu.

Toute décision pénale doit être brièvement motivée. Elle énonce l'état de fait, le comportement fautif, le montant de l'amende ainsi que les voies de droit. En cas de soustraction consommée, le montant d'impôt soustrait qui est dû, avec l'intérêt, doit être fixé par décision séparée, en tant que rappel d'impôt; seules les rappels d'impôt afférents à des périodes fiscales postérieures au 1er janvier 1995 doivent porter intérêt. Les frais occasionnés par des mesures spéciales d'instruction (expertise comptable, rapports d'experts, etc., art. 183, 4e al., LIFD) doivent être chiffrés dans la décision. Grâce à la motivation détaillée de la décision de condamnation ou de celle de non-lieu, la réclamation peut, comme cela sera encore exposé ci-dessous, être considérée comme un recours et être transmise à la commission cantonale de recours. La procédure pénale, qui est déjà coûteuse en elle-même, peut ainsi être écourtée.

La décision de non-lieu doit également être motivée. Dans ce cas, les frais peuvent être mis à la charge du prévenu lorsqu'il a, en raison de son comportement fautif, amené l'autorité fiscale à entreprendre la poursuite pénale ou qu'il a considérablement compliqué ou ralenti l'instruction (art. 183, 4e al., LIFD).

La décision de condamnation ou de non-lieu rendue par l'autorité cantonale doit également être notifiée à l'AFC lorsque celle-ci a requis la poursuite ensuite de soustraction ou qu'elle a participé à la procédure (art. 183, 3e al., LIFD).

7.5 Voies de droit

Selon l'article 182, 3e alinéa, LIFD les dispositions sur les principes généraux de procédure et les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie. Cela signifie, contrairement à ce que prévoyait le droit de l'AIFD, que le prévenu peut désormais également former réclamation contre une décision de condamnation ou de non-lieu (dans ce dernier cas, seulement pour contester la mise à sa charge des frais). Le délai de réclamation est de 30 jours à compter de la notification de la décision. La procédure de réclamation est close par une décision motivée qui doit être notifiée au prévenu et à l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct. Elle est également notifiée à l'AFC lorsque celle-ci est intervenue dans la procédure ou a demandé que la décision sur réclamation lui soit communiquée (art. 135, 2e al., LIFD). La décision de condamnation ou de non-lieu attaquée peut également, après que le prévenu ait été entendu, être modifiée à son désavantage (art. 135, 1er al., LIFD).

La réclamation déposée contre une décision de condamnation ou de non-lieu déjà motivée peut être considérée comme un recours et transmise à la commission cantonale de recours en matière d'impôt si le contribuable et les autorités participant à la procédure y consentent (art. 132, 2e al., LIFD, recours direct). Cela présuppose toutefois que la réclamation interjetée contre une décision de taxation déjà motivée soit elle-même motivée, puisque l'acte de recours doit contenir des conclusions et des motifs selon l'article 140, 2e alinéa, LIFD.

La décision sur réclamation peut être portée par la voie du recours devant la commission cantonale de recours en matière d'impôt. Le recours doit être déposé dans les 30 jours à compter de la notification.

L'administration cantonale de l'impôt fédéral direct et l'AFC peuvent interjeter recours contre toute décision de condamnation ou de non-lieu ou décision sur réclamation s'y rapportant. Le délai de recours est de

30 jours à compter de la notification lorsque la décision ou la décision sur réclamation a été notifiée à l'administration recourante,

60 jours à compter de la notification à l'accusé dans tous les autres cas.

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 susmentionnée peut faire l'objet, dans les 30 jours à compter de la notification, d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. L'accusé, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct et - selon l'article 103, lettre b, OJ - l'AFC ont qualité pour recourir.

7.6 Frais et dépens de procédure

La procédure de réclamation est gratuite (art. 135, 3e al., LIFD). L'article 123, 2e alinéa, dernière phrase, LIFD est applicable par analogie. Selon cette disposition, les frais occasionnés par des expertises, des inspections et l'examen sur place des comptes et des pièces justificatives peuvent être mis, intégralement ou en partie, à la charge du contribuable ou de toute autre personne astreinte à fournir des renseignements, lorsqu'ils les ont rendus nécessaires par un manquement coupable à leurs obligations de procédure. Cette disposition est également applicable à des décisions relatives à des montants d'impôt soustraits prises dans la procédure de rappel d'impôt.

7.7 Perception des amendes et des frais

Les dispositions énoncées à l'article 185 LIFD s'appliquent à la perception des amendes et des frais. La LIFD ne contient aucune disposition particulière sur l'échéance des amendes. La date d'échéance signifie que le créancier, à partir de cette date, peut demander l'exécution de la prestation et que le débiteur doit s'exécuter. En l'absence d'un terme spécial d'échéance, le fisc ne sera en mesure de faire valoir sa créance que lorsque la décision pénale en question sera entrée en force. Selon l'article 163 LIFD, l'amende doit être acquittée dans les 30 jours suivant l'échéance.

Si le prononcé pénal n'est pas attaqué, l'intérêt moratoire commence à courir 30 jours après la notification du prononcé (art. 3, 1er al., let. c de l'ordonnance du 10.12.1992 sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct). En revanche, si la décision est attaquée par voie de réclamation ou de recours, l'amende ne sera échue qu'avec l'entrée en force de la décision et l'intérêt moratoire ne commencera à courir que 30 jours après l'entrée en force (selon l'art. 185, 1er al., LIFD, l'art. 161, 5e al. n'est pas applicable en matière de perception des amendes). On observera que le terme d'échéance de l'amende n'est pas nécessairement identique à celui du rappel d'impôt.

IV. Délits fiscaux (art. 186 à 189 LIFD)

1. Usage de faux (art. 186 LIFD)

1.1 Eléments constitutifs de l'infraction

1.1.1 Elément objectif

Constitue un usage de faux le fait d'utiliser, dans le but de commettre une soustraction d'impôt au sens des articles 175 et 176 LIFD, des titres

- faux
- falsifiés ou
- inexacts quant à leur contenu

dans le dessein de tromper l'autorité fiscale. L'infraction est consommée lors de la remise des titres à l'autorité fiscale.

Selon la définition contenue à l'article 110, chiffre 5, 1er alinéa, CP, "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." (Teneur selon la LF du 17.6.1994, FF 1994 III 267 ss., entrée en vigueur le 1.1.1995). A titre d'exemples, l'article 186 LIFD mentionne expressément comme titres les livres comptables, bilans, comptes de résultats, certificats de salaire et autres attestations de tiers.

On est en présence d'un faux dans les titres lorsque son auteur veut faire croire que le titre émane de quelqu'un qui, en réalité, n'en n'est pas l'auteur. C'est par exemple le cas lorsqu'une entreprise fait apparaître sur les décomptes d'un fournisseur des prestations fictives qui lui auraient été faites en sa propre faveur, et qu'elle les comptabilise.

Il y a lieu de parler de titre falsifié lorsque l'auteur modifie ultérieurement, de manière illicite ("unberechtigterweise"), le titre établi soit par lui-même, soit par un tiers. Il en va par exemple ainsi lorsque l'auteur apporte des modifications à une facture qui lui est destinée ou à une pièce qu'il a lui-même établie (par ex. copie d'une facture délivrée à un client).

Un titre est inexact quant à son contenu lorsque l'état de faits juridiquement déterminant qu'il atteste a été constaté de manière erronée. Par exemple, les factures fictives qu'établit un fournisseur à la demande du contribuable et à son intention ne sont pas falsifiées, mais bien inexactes quant à leur contenu. 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.

L'acte punissable consiste en l'usage du titre faux, falsifié ou inexact quant à son contenu, dans le dessein de tromper le fisc, lors d'une soustraction consommée d'impôt ou d'une tentative de soustraction. L'usage réside dans le fait que le titre ainsi décrit est présenté en tant que moyen de preuve à l'autorité de taxation, à l'autorité de justice fiscale ou à l'autorité de remise. Il en est ainsi, en règle générale, lors du dépôt de ces pièces en annexe à la déclaration d'impôt, à une demande de restitution d'impôt ou à une demande en remise. Cependant, l'usage de faux peut également survenir à un stade ultérieur de la procédure: les documents, les pièces ou les attestations demandés à titre de complément peuvent aussi se révéler être des faux. L'usage de titres faux dans le dessein de tromper l'autorité fiscale étant un délit formel ("schlichtes Tätigkeitsdelikt"), le concept même de tentative d'usage de faux ne peut pas exister. Au moment où les titres faux sont présentés ou déposés, l'infraction (usage de faux dans le dessein de tromper) est déjà consommée.

1.1.2 Élément subjectif

Seule l'intention, à l'exclusion de la négligence, est l'élément subjectif constitutif du délit d'usage de faux. L'intention se rapporte à la volonté de tromper le fisc dans le but de commettre une soustraction fiscale.

1.2 Auteurs

Est auteur de l'infraction toute personne physique qui fait usage du titre faux, falsifié ou inexact quant à son contenu, dans le but de commettre une soustraction d'impôt, c'est-à-dire qui le présente comme moyen de preuve à l'autorité fiscale. Entrent par conséquent en ligne de compte le contribuable personne physique, son représentant légal ou contractuel ou encore, s'agissant des contribuables personnes morales, leurs organes et leurs représentants contractuels. L'auteur de l'infraction d'usage de faux ne se confond pas nécessairement avec la personne du contribuable qui a soustrait l'impôt. Etant donné que l'article 186, 1^{er} alinéa, LIFD fait aussi mention de l'article 177 LIFD, le représentant contractuel, qui fait usage d'un titre faux pour tromper les autorités fiscales, pour soustraire des impôts dus par le contribuable qu'il représente et qui commet ainsi une soustraction, est également punissable pour usage de faux.

1.3 Actes de participation

L'instigation à la soustraction d'impôt est donnée lorsque l'instigateur a intentionnellement décidé l'auteur principal à commettre le délit principal (art. 24 CP), c'est-à-dire lorsque l'instigateur fait naître l'intention délictueuse dans le chef de l'auteur principal.

La complicité à l'usage de faux consiste en la relation entre l'assistance apportée par le complice et le résultat de l'infraction commise par l'auteur principal. Cette relation est, dans de nombreux cas, donnée par l'établissement du titre faux par le complice. Est par exemple complice le comptable qui, sur l'ordre de son employeur, procède à une clôture des comptes incomplète ou inexacte tout en sachant qu'elle sera présentée aux autorités fiscales.

1.4 Fixation de la peine

L'usage de faux au sens de l'article 186 LIFD est un délit, car il est passible de l'emprisonnement comme peine la plus grave (art. 9, 2^e al., CP). Par ailleurs, l'infraction est également passible d'une amende jusqu'à fr. 30'000.--. L'usage de faux est jugé par le juge pénal ordinaire, qui peut cumuler les deux peines (art. 50, 2^e al., CP).

Si le contribuable s'est lui-même rendu coupable d'usage de faux, il est punissable aussi bien pour soustraction d'impôt (ou pour tentative de soustraction) que pour usage de faux. Une amende pour participation à soustraction d'impôt peut également être prononcée à titre complémentaire contre le complice et l'instigateur de l'infraction réprimée à l'article 186 LIFD.

1.5 Prescription de la poursuite pénale

En conformité de l'article 189, 1^{er} alinéa, LIFD, les délits fiscaux se prescrivent par dix ans à compter du jour où la dernière activité coupable a été exercée. Comme déjà mentionné (cf. chiffre III.2.6.1), en cas de soustraction afférente à des impôts dus pour plusieurs périodes, il y a lieu de considérer chaque soustraction relative à une période fiscale comme étant une soustraction en soi. Si le contribuable, dans le but de commettre des soustractions, fait usage de titres faux dans plusieurs périodes fiscales, les agissements se rapportant à une période donnée doivent être considérés chaque fois en tant qu'agissements indépendants constitutifs d'usage de faux. Par ailleurs, 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 commence à courir qu'avec les derniers agissements.

Il importe de remarquer que le point de départ du délai de prescription de dix ans en cas de simple soustraction consommée diffère de celui en cas d'usage de faux, puisqu'il commence à courir à la fin de la période fiscale en cause. Même si l'usage de faux n'a pas atteint le but visé et qu'on est seulement en présence d'une tentative de soustraction, le délai de prescription relative pour usage de faux est de dix ans, tandis que la prescription de la tentative de soustraction est déterminée par l'article 184, 1^{er} alinéa, lettre a, LIFD.

Aux termes de l'article 189, 2e alinéa, LIFD, la prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du délit introduit à l'encontre de l'auteur, de l'instigateur ou du complice. L'interruption est opposable à chacune de ces personnes. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale, soit cinq ans. La prescription absolue est ainsi atteinte 15 ans à compter du jour où la dernière activité coupable a été exercée.

Les actes d'instruction interruptifs de la prescription les plus fréquents sont mentionnés à l'article 72, chiffre 2, 1er alinéa, CP. N'en fait pas partie selon la jurisprudence le dépôt d'une dénonciation (cf. Trechsel, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Kurzkommentar, Zurich 1989, N 3 ad art. 72 CP et la jurisprudence qui y est citée).

1.6 Droit transitoire

1.6.1 Usage de faux en vue de commettre une soustraction au sens étroit

La sanction pénale est la même dans l'AIFD que dans la LIFD. En revanche, le délai de prescription est plus long dans le nouveau droit. Cela signifie que les actes répréhensibles pénalement commis avant le 1er janvier 1995 doivent être jugés d'après l'ancien droit alors que ceux commis après cette date le seront selon le nouveau droit. On observera que la poursuite pénale des agissements commis avant le 1er janvier 1995 se prescrit par cinq ans (art. 133bis, 3e al., AIFD en relation avec les art. 70 et 71 CP).

1.6.2 Usage de faux en cas de soustraction d'impôts à la source, de restitution illégale ou de remise injustifiée d'impôt

En ce qui concerne les restitutions illégales d'impôt et les remises injustifiées, seuls les agissements commis après le 31 décembre 1994 doivent être jugés selon le nouveau droit. Ils peuvent cependant concerner des impôts dus pour des périodes écoulées avant le 1er janvier 1995.

S'agissant des impôts à la source, seuls sont punissables des actes répréhensibles concernant la perception et la soustraction d'impôts pour les périodes 1995 et suivantes.

1.6.3 Usage de faux en cas de tentative de soustraction

Le nouveau droit est moins favorable car l'usage de faux en cas de tentative de soustraction est réprimé par le juge pénal ordinaire dans le nouveau droit et il est passible de l'emprisonnement comme peine maximum. Etant donné que selon le nouveau droit l'usage de faux en cas de tentative de soustraction est punissable pour tous les états de fait englobés à l'article 175 LIFD, il y a lieu en matière de droit transitoire d'opérer les distinctions suivantes:

a) En cas de tentative de soustraction au sens étroit, l'usage de faux sera dénoncé selon l'article 188 LIFD uniquement s'il a été fait usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu après le 31 décembre 1994.

b) S'agissant de l'usage de faux en vue d'obtenir une restitution illégale d'impôts ou une remise d'impôt injustifiée, la répression pénale en cas de tentative de soustraction ne peut intervenir sur la base de l'article 186 LIFD que pour des agissements commis après le 31 décembre 1994. Cependant, la punissabilité de tels actes est également possible lorsque des impôts dus ou payés avant le 1er janvier 1995 forment l'objet du délit (cf. ch. III.3.7.2 et IV.1.6.2 ci-avant).

2. Détournement de l'impôt à la source (art. 187 LIFD)

2.1 Eléments constitutifs de l'infraction

Le détournement de l'impôt à la source est réalisé lorsque la prestation imposable a certes été réduite du montant de l'impôt mais que celui-ci, au lieu d'être versé au fisc, a été utilisé au profit du débiteur de l'impôt ou à celui d'un tiers.

2.2 Auteurs

L'auteur de l'infraction peut uniquement être une personne physique, soit qu'elle est elle-même astreinte à percevoir l'impôt en tant que débitrice de l'impôt, soit qu'elle agit en tant qu'organe d'une personne morale débitrice de l'impôt.

2.3 Actes de participation

Les conditions de la répression des participants (complice et instigateur) se règlent en conformité des articles 24 et 25 CP.

2.4 Tentative

Les conditions de la répression de la tentative sont régies conformément aux articles 21 à 23 CP.

2.5 Fixation de la peine

Le détournement de l'impôt à la source constitue également un délit, car il est passible de l'emprisonnement comme peine la plus grave. Par ailleurs, l'infraction est aussi passible d'une amende jusqu'à fr. 30'000.--. Le détournement de l'impôt à la source est également jugé par le juge pénal ordinaire, qui peut cumuler les deux peines.

2.6 Rapport entre la soustraction d'impôt et le détournement de l'impôt à la source

La soustraction de l'impôt à la source est réalisée lorsque l'impôt n'est pas ou pas entièrement retenu. Dans la mesure où le débiteur de l'impôt à la source ne déduit absolument pas l'impôt, il ne peut commettre aucun détournement d'impôts à la source étant donné que seuls des montants d'impôt à la source déduits peuvent être détournés. En revanche, si le débiteur de l'impôt à la source ne retient qu'un montant insuffisant d'impôt, il peut au surplus détourner à son profit les montants partiels d'impôts qu'il a retenus. Dans ce dernier cas, il peut commettre en même temps une soustraction d'impôts à la source et un détournement d'impôts à la source.

2.7 Prescription de la poursuite pénale

L'article 189 LIFD règle la prescription de la poursuite et son interruption.

2.8 Droit transitoire

Cet état de fait introduit dans la LIFD constitue une nouveauté. Il est applicable uniquement à des actes répréhensibles commis après le 31 décembre 1994, avec effet pour les impôts à la source dus après cette date.

3. Procédure (art. 188 LIFD)

3.1 Dénonciation

Lorsqu'il existe un soupçon fondé qu'un usage de faux ou un détournement de l'impôt à la source a été commis, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct dénonce l'infraction à l'autorité cantonale compétente pour la poursuite pénale. L'Administration fédérale des contributions peut également requérir l'introduction de la poursuite pénale (art. 188, 4e al., LIFD). La suite de la procédure est réglée par les dispositions du droit cantonal de procédure pénale; en particulier, la situation de l'autorité cantonale dénonciatrice dans la procédure et celle de l'Administration fédérale des contributions sont réglées par les dispositions du droit cantonal de procédure pénale. L'Administration fédérale des contributions resp. le Ministère public fédéral peuvent interjeter les recours prévus par le droit cantonal (art. 266 ss PPF).

3.2 Condamnation en conformité du droit fiscal cantonal et fédéral

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. En conséquence, une peine privative de liberté autonome doit être fixée selon le droit fédéral lorsqu'une peine privative de liberté n'a pas été prononcée pour le délit fiscal de droit cantonal. Par ailleurs, les délits d'usage de faux et de détournement de l'impôt à la source au sens des articles 186 et 187 LIFD constituent des infractions qui doivent être poursuivies et jugées indépendamment de l'éventuelle commission d'infractions relevant du droit fiscal cantonal.

V. Le droit intertemporel

Les observations qui suivent se limitent au calcul de la peine ainsi qu'aux délais de prescription et de péremption. Pour la procédure, ce sont exclusivement les dispositions de la LIFD qui s'appliquent.

Le droit intertemporel ou droit transitoire règle l'art et la manière d'examiner sur le plan juridique des états de fait qui se sont produits avant l'entrée en vigueur de la loi mais qui doivent être jugés seulement après l'entrée en vigueur de cette même loi. De tels problèmes ne se rencontrent pas seulement en droit pénal, toujours est-il que c'est là qu'ils revêtent une importance particulière. C'est pourquoi le code pénal contient des dispositions détaillées en matière de droit intertemporel à l'article 2 et aux articles 336 à 339 CP. Selon l'article 333, 1er alinéa, CP, ces dispositions sont aussi applicables à la législation pénale complémentaire de la Confédération, à laquelle appartiennent également les dispositions pénales de la LIFD. Selon l'article 2, 1er alinéa, CP, le code pénal n'est applicable qu'aux personnes qui commettent un crime ou un délit après l'entrée en vigueur de ce code. Selon le 2e alinéa de cet article, la nouvelle loi s'applique également aux agissements commis avant la date de l'entrée en vigueur de la loi mais qui ne sont jugés qu'après cette date, si le nouveau droit est plus favorable à l'auteur de l'infraction. C'est la règle de l'application du droit le plus favorable (*lex mitior*), qui fait partie des fondements du droit pénal. Elle doit être observée lors de chaque modification d'une norme pénale existante.

Pour déterminer lequel des deux droits, l'ancien ou le nouveau, est le plus favorable, on ne peut se fonder uniquement sur la sanction pénale prévue pour l'infraction en question; l'acte punissable doit être apprécié de manière globale selon les ancien et nouveau droits. A cet égard, il y a lieu de prendre particulièrement en considération les dispositions en matière de prescription (cf. art. 337 CP). Pour l'appréciation juridique d'un état de fait sous l'angle du droit le plus favorable, il s'agit avant tout de se demander si l'ancien et le nouveau droit contiennent à vrai dire une norme applicable à l'état de fait qu'il y a lieu de juger.

Si l'acte a été commis avant l'entrée en vigueur du nouveau droit et qu'il était réprimé par une norme spécifique de l'ancien droit alors qu'il n'est plus punissable sous l'empire du nouveau droit, c'est le nouveau droit qui est le plus favorable. Si l'acte n'est punissable que selon le nouveau droit, il est hors de question de réprimer l'acte commis avant l'entrée en vigueur du nouveau droit, selon l'article 2, 1er alinéa, CP. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, c'est toujours l'ancien ou le nouveau droit qui s'applique exclusivement (ATF 68 IV 131). Une combinaison des deux droits n'est pas admissible. La LIFD ne contient aucune réglementation intertemporelle de droit pénal. C'est pourquoi il incombe de prendre appui sur les dispositions de la partie générale du code pénal pour résoudre les questions de droit transitoire.

Le Chef de la division principale

Samuel Tanner