

# **Rapport**

**à l'attention du chef du DFF**

**de la Commission d'experts pour une loi  
fédérale sur le droit pénal fiscal et sur l'entraide  
administrative internationale en matière fiscale**

**Berne, octobre 2004**

## *Table des matières*

### **I. Introduction**

1. **Rappel du mandat**
2. **Composition de la Commission**
3. **Déroulement des travaux (travaux des sous-commissions)**

### **II. Identification des domaines problématiques prioritaires qui nécessitent des modifications, respectivement une réglementation nouvelle sous forme de loi**

#### **2.1. La conception différente du point de vue matériel et formel du droit pénal administratif d'après la loi fédérale sur le Droit Pénal Administratif (DPA) et des lois fédérales sur l'Impôt Fédéral Direct (LIFD) et sur l'Harmonisation des Impôts Directs des cantons et des communes (LHID)**

##### 2.1.1. Différences sur le plan du droit matériel

###### 2.1.1.1. Droit pénal fiscal matériel dans le champ d'application du DPA

###### 2.1.1.2. Droit pénal fiscal matériel dans le champ d'application de la LIFD et de la LHID

##### 2.1.2. Différences sur le plan du droit formel

###### 2.1.2.1. Droit pénal fiscal formel dans le champ d'application du DPA

###### 2.1.2.2. Droit pénal fiscal formel dans le champ d'application de la LIFD et de la LHID

###### 2.1.2.3. Synthèse des principales caractéristiques du système fiscal pénal suisse et des différences entre DPA et LIFD/LHID

##### 2.1.3. Décision de principe de la Commission de conserver les conceptions différentes existant entre le droit pénal fiscal d'après le DPA et d'après la LIFD/LHID

###### 2.1.3.1. Spécificité des impôts

###### 2.1.3.2. Harmonisation dans le sens d'une reprise du modèle DPA dans la LIFD/LHID

###### 2.1.3.3. Harmonisation dans le sens d'une reprise des principes de la LHID/LIFD en matière d'impôts dont la perception et la surveillance sont de la compétence de la Confédération

###### 2.1.3.4. Procédure en rappel d'impôt/procédure en soustraction LIFD/LHID

- 2.1.3.5. Harmonisation des concepts d'escroquerie/fraude fiscale
- 2.1.3.6. Conclusions

## **2.2. La conformité aux exigences de la Convention Européenne des Droits de l'Homme**

- 2.2.1. Respect de l'art. 6 § 1 CEDH (droit à un procès équitable duquel découle le principe que nul n'est tenu de s'auto-incriminer) et procédure en soustraction en matière de LIFD/LHID
- 2.2.2. La responsabilité des héritiers dans la procédure pénale fiscale en matière de LIFD et LHID
- 2.2.3. Le fardeau de la preuve des époux en procédure de soustraction

## **2.3. L'entraide administrative accordée par la Suisse dans les conventions destinées à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune**

- 2.3.1. La nouvelle politique d'entraide administrative suite au Rapport de l'OCDE 2000 sur l'accès aux renseignements de nature bancaire : clause d'entraide administrative pour la fraude fiscale au sens du droit suisse
- 2.3.2. Les devoirs et les pouvoirs de l'Administration fédérale des contributions dans la procédure d'entraide administrative pour fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune
- 2.3.3. Le "memorandum of understanding" à l'accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la Directive du Conseil 2003/48/CE du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, concernant l'entraide pour « fraude fiscale ou infractions équivalentes »
- 2.3.4. L'entraide concernant les sociétés holding

## **2.4. Conclusions**

### **III. Autres questions abordées par la Commission**

#### **3.1. La systématique des infractions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune**

- 3.1.1. Différence entre la soustraction et la fraude fiscale
- 3.1.2. Tentative
- 3.1.3. Instigation, complicité, participation

- 3.1.4. Statut des pièces comptables dans les procédures pour fraude fiscale (le faux dans les titres)
- 3.1.5. La procédure d'inventaire et les infractions y relatives
- 3.1.6. Récente modification du Code Pénal Suisse
- 3.1.7. La fixation de l'amende en cas de soustraction d'impôt dans la LIFD et la LHID

### **3.2. La question plus générale de la politique de coopération internationale de la Suisse en matière fiscale**

- 3.2.1. Les travaux de l'OCDE en matière de transparence et d'échange de renseignements
- 3.2.2. La récente négociation des accords de coopération judiciaire et administrative avec l'Union européenne (Schengen et « Fraude douanière »)
- 3.2.3. La différence de coopération en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et en matière d'impôts douaniers, taxe sur la valeur ajoutée et accises

## **IV. Propositions de la Commission**

- 4.1. **Modification de la LIFD et de la LHID**
- 4.2. **Modification d'autres lois**
- 4.3. **Projet de loi fédérale sur l'entraide administrative en matière de conventions de double imposition**

## **V. Annexes**

---

## I. INTRODUCTION

### 1. Rappel du mandat

En date du 22 décembre 2003, le chef du Département Fédéral des Finances, alors Kaspar Villiger, a décidé d'instituer une commission d'experts avec pour tâche d'examiner l'opportunité d'une harmonisation du droit pénal fiscal suisse d'une part et d'autre part la nécessité de se doter d'une loi en matière d'entraide fiscale internationale :

*« Verschiedene nationale und internationale Entwicklungen führen dazu, dass die heutigen Rechtsgrundlagen und die Praxis zum Steuerstrafrecht und der internationalen Amtshilfe in Steuersachen auf ihre Zweck- und Rechtmässigkeit hin überprüft werden müssen. Vermutlich ergibt diese Analyse, dass die Notwendigkeit besteht, ein neues Bundesgesetz, welches für alle Steuerarten (inkl. Anpassungen des Steuerharmonisierungsgesetzes) eine einheitliche Regelung der Materie bringen soll, zu erlassen.*

*Zur Vornahme dieser Analyse und zur Ausarbeitung eines Gesetzesvorschlags wird die Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen eingesetzt. «*

### 2. Composition de la Commission

La commission était composée des membres suivants :

#### Président de la Commission :

- **M. Franz Marty**, lic. iur., docteur h.c., ancien Conseiller d'Etat et Directeur des finances du Canton de Schwyz

#### Représentants de la doctrine (Wissenschaft):

- Prof. Dr. iur. **Peter Böckli**, avocat, Bâle
- Prof. Dr. iur. **Stefan Trechsel**, Zurich
- Prof. Dr. iur. et lic.oec. **Robert Waldburger**, St. Gall

#### Représentants de l'administration fédérale des contributions (AFC):

- **Frédéric Gante**, avocat, chef du Service des Pays IV, Division des affaires de droit fiscal international et de double imposition, Secrétaire de la Commission
- **Christoph Hasler**, avocat, chef de la section droit pénal, Division principale TVA

- **Markus Leibundgut**, avocat, chef de la section droit pénal et encaissement, Division principale IFD/LIA/LT
- **Ernst Maeder**, ancien chef de la Division des mesures spéciales d'enquête de l'AFC

Représentant des Cantons:

- Lic. iur. **Bernhard Greminger**, chef du Fachstab Steuergesetzgebung, Kantonales Steueramt Zürich

La Commission s'est également adjoint les services de M. **Hans-Georg Nussbaum**, avocat, chef du service juridique de la Direction Générale des Douanes à Berne, en tant qu'expert ad hoc, lorsqu'elle a évoqué la question de la coopération en matière douanière.

M. Kurt Arnold, de l'Association suisse des banquiers, docteur en économie, a participé aux travaux de la Commission à titre d'observateur.

Le professeur Peter Böckli a tenu à clarifier qu'il était professeur émérite de droit fiscal à l'Université de Bâle et que c'était à ce titre qu'il s'estimait qualifié à participer aux travaux de la Commission. Etant également membre et vice-président du Conseil d'administration de la banque UBS S.A., il a précisé qu'au sein de la Commission d'experts il n'est en aucun cas représentant de cette banque, parce que personnellement suffisamment indépendant. La Commission a estimé que sa participation est indiscutablement « ad personam » et qu'il ne pouvait y avoir aucune confusion ou doute à cet égard.

### **3. Déroulement des travaux**

Le délai initialement fixé dans le mandat du chef du DFF pour rendre un rapport était à fin juin 2004. Les négociations en cours avec l'Union européenne ont quelque peu influencé les travaux de la Commission sur le plan organisationnel, de sorte qu'il n'a été possible de compléter les travaux qu'au mois de septembre 2004.

La Commission a siégé six fois en plénum entre le mois de novembre 2003 et le mois d'août 2004. Les travaux d'analyse et de rédaction concernant le droit pénal interne ont été confiés à une sous-commission présidée par M. Greminger, tandis que ceux concernant les aspects de droit international ont été confiés à une sous-commission présidée par le prof. Waldburger.

En date du 15 septembre 2004 la Commission est arrivée aux conclusions et propositions qui sont développées dans le présent rapport, notamment en partie VI. ci-après. En dépit du temps relativement restreint à sa disposition, la Commission, et à un stade antérieur la sous-commission Greminger, ont évalué en priorité la question de savoir si une harmonisation en profondeur du corps de règles formant le « droit fiscal pénal suisse » était nécessaire, souhaitable et possible, tant à des fins de sécurité du droit que de clarté et simplicité.

La Commission est arrivée à la conclusion qu'une telle harmonisation, bien qu'ayant prima facie l'attrait non négligeable d'une simplification du système, n'était pas

indispensable et comportait le risque ne pas être en fin de compte une véritable simplification de la matière en raison du système fédéraliste suisse et des différentes catégories d'impôts. La Commission a en revanche estimé qu'il était nécessaire de modifier certaines normes de procédure et de fond en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Les propositions de changement qui sont préconisées par la Commission, et qui ne consistent pas en une harmonisation étendue du droit fiscal pénal suisse, reposent entièrement sur des réflexions de fond et ne sont pas une conséquence du fait que la Commission avait un délai très réduit pour rendre ses conclusions.

## II. IDENTIFICATION DES DOMAINES PROBLÉMATIQUES PRIORITAIRES QUI NÉCESSITENT DES MODIFICATIONS, RESPECTIVEMENT UNE RÉGLEMENTATION NOUVELLE SOUS FORME DE LOI

### 2.1. La conception différente du point de vue matériel et formel du droit pénal administratif d'après la loi fédérale sur le Droit Pénal Administratif (DPA) et des lois fédérales sur l'Impôt Fédéral Direct (LIFD) et sur l'Harmonisation des Impôts Directs des cantons et des communes (LHID)

Les réflexions de la Commission quant à une harmonisation des normes de droit fiscal pénal en Suisse ont débuté par une comparaison des différents domaines de la fiscalité, respectivement des différentes lois concernées, afin d'avoir une vue et une approche aussi pragmatiques que possible de la situation.

La première constatation que la Commission a faite, sans procéder à de subtiles distinctions doctrinaires et en laissant de côté les impôts cantonaux sur les successions et sur les changements de main, est que le droit fiscal suisse actuel connaît **deux « grandes catégories »** qui sont :

- les **impôts sur le revenu et la fortune** régis par la Loi fédérale sur l'Impôt Fédéral Direct du 14.12.1990<sup>1</sup> et la Loi fédérale sur l'Harmonisation des Impôts Directs des Cantons et des Communes du 14.12.1990<sup>2</sup> (ainsi que les lois cantonales respectives), et
- les **autres impôts** (taxe sur la valeur ajoutée, droits de douanes, accises, timbre, impôt anticipé) qui sont régis par les lois respectives, mais dont la poursuite des infractions se fait en application de la Loi fédérale sur le Droit Pénal Administratif du 22 mars 1974<sup>3</sup>.

Font partie des impôts sur le revenu et la fortune selon la LIFD et la LHID les impôts sur le revenu des personnes physiques, les impôts sur le bénéfice des personnes morales, les impôts sur le capital, les impôts sur la fortune des personnes physiques, les impôts sur les gains en capital, les impôts à la source prélevés en lieu et place de l'impôt sur le revenu et les impôts sur les plus-values immobilières (ci-après désignés de façon abrégée par « les impôts sur le revenu et sur la fortune »). Ces impôts, dont il faut rappeler que les 2/3 sont des impôts cantonaux et communaux (l'impôt fédéral direct représente environ une charge de 1/3), sont prélevés par les administrations fiscales cantonales. Ces dernières sont également compétentes pour poursuivre les violations de procédure et les autres

---

<sup>1</sup> RS 642.11

<sup>2</sup> RS 642.14

<sup>3</sup> RS 313.0

contraventions (telles les soustractions), tandis que les délits sont poursuivis par les autorités judiciaires cantonales.

La loi fédérale sur le Droit Pénal Administratif s'applique quant à elle à toutes les procédures pénales de compétence d'une autorité fédérale (y compris non fiscales), comme c'est le cas pour la taxe sur la valeur ajoutée<sup>4</sup>, les droits de douane<sup>5</sup> et les accises<sup>6</sup>, le droit de timbre<sup>7</sup> et l'impôt anticipé<sup>8</sup>.

Transposé dans le strict domaine des impôts, **le DPA s'applique à tous les impôts de la Confédération à l'exception des impôts sur le revenu (et la fortune) qui eux sont exclusivement réglés par la LIFD, la LHID et les législations cantonales respectives.**

Il existe des différences substantielles entre le DPA et la LIFD/LHID. Les différences entre ces deux grandes catégories d'impôts et lois sont expliquées ci-dessous, sous ch. 2.1.1.1 à 2.1.2.2., tant sous l'angle des dispositions pénales en tant que telles (types d'infractions) que sous l'angle de la procédure pénale applicable à leur poursuite. Il y a cependant **d'importantes caractéristiques communes** qu'on retrouve dans l'ensemble du système pénal fiscal suisse (les différentes lois en question) et qu'on peut résumer comme suit:

- On distingue les infractions en deux catégories principales qui sont les **contraventions** (passibles d'amende) et les **délits** (passibles de l'emprisonnement). La catégorie des contraventions connaît une sous-catégorie qu'on peut définir comme des « inobservations de prescriptions d'ordre » et qui est punie d'une amende d'ordre<sup>9</sup> (ou d'une amende n'excédant pas 1000.- FS sous réserve de récidive en matière de LIFD/LHID)<sup>10</sup>.
- Les **amendes** pour soustraction d'impôt (il s'agit d'une contravention) sont fixées **en relation avec le montant soustrait, en respectant les exigences relatives à la fixation de la peine en droit pénal ordinaire**, notamment le degré de la faute.
- Pour chaque soustraction d'un type d'impôt il est prévu une peine indépendante (**cumul des peines**).
- Toutes les sanctions pécuniaires pour soustraction, et même pour inobservation de prescriptions d'ordre **sont des sanctions à caractère pénal**.

---

<sup>4</sup> Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (LTVA) ; RS 641.20.

<sup>5</sup> Loi fédérale sur les douanes du 1er octobre 1925 (LD) ; RS 631.0.

<sup>6</sup> Alcools, eaux minérales, huiles, etc...

<sup>7</sup> Loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT) ; RS 641.10.

<sup>8</sup> Loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA) ; RS 641.21.

<sup>9</sup> Art. 3 DPA « Est réputée inobservation de prescription d'ordre au sens de la présente loi la contravention que la loi administrative spéciale désigne sous ces termes et la contravention passible d'une amende d'ordre. »

<sup>10</sup> Art. 174 LIFD et 55 LHID.

## 2.1.1. Différences sur le plan du droit matériel (systématique des infractions)

### 2.1.1.1. Droit pénal fiscal matériel dans le champ d'application du Droit Pénal Administratif (DPA)

Les infractions fiscales qui sont des **inobservations de prescriptions d'ordre** (punies de l'amende d'ordre) ou des **contraventions** (punies de l'amende), telle la soustraction d'impôt, **sont prévues par chaque loi fédérale spécifique** (taxe sur la valeur ajoutée, douanes, les différentes accises, droit de timbre, impôt anticipé).

Dans ces lois fédérales, fait notamment partie des infractions qualifiées de « contraventions » la « **mise en péril de l'impôt** », laquelle est une violation qualifiée des obligations de procédure dans le cadre des impôts qui reposent sur le principe de l'auto-taxation (« Selbstveranlagung »), comme la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt anticipé et le droit de timbre.

En revanche, les **délits** (« Vergehenstatbestände »), tels l'escroquerie en matière de contributions, **sont prévus et réprimés dans la Loi fédérale sur le Droit Pénal Administratif** (articles 14 DPA et ss.).

L'escroquerie en matière de prestations (14 al. 1 DPA) et l'escroquerie en matière de contributions (art. 14 al. 2 DPA) sont passibles de l'amende ou d'une **peine d'emprisonnement** pouvant aller respectivement jusqu'à 3 ans et 1 an.

L'escroquerie en matière de contributions prévue par l'article 14 alinéa 2 DPA est conçue comme une soustraction qualifiée, commise avec astuce (« Arglistmodell »). La commission d'un faux dans les titres est quasiment toujours constitutive d'un comportement astucieux (cf. cependant Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, §38, p. 1028), mais l'escroquerie en matière de contributions selon l'art. 14 al. 2 DPA peut être **astucieuse même en l'absence d'un faux dans les titres**. C'est le cas par exemple lorsqu'une soustraction est commise par la mise en place d'un « échafaudage mensonger » (« Lügengebäude ») sans intervention d'un faux dans les titres. En d'autres termes, contrairement à la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (cf. ch. 2.1.2.2. ci-après), l'escroquerie en matière de contributions n'est pas conçue sous forme d'un concours réel de deux infractions, de sorte que, seule une peine est prononcée en application de l'art. 14 al. 2 DPA (voir par ex. l'article 89 al. 1 LTVA qui exclut l'application de l'art. 85 LTVA lorsque l'art. 14 DPA est applicable).

### 2.1.1.2. Droit pénal fiscal matériel dans le champ d'application de la LIFD et de la LHID

Les infractions sont également conçues par ordre de gravité, à savoir les **violations d'obligations de procédure** (amende limitée à 1000.- FS. assimilable à une amende d'ordre), les **contraventions** (amende), telles la soustraction d'impôts, et les **délits** (amende ou emprisonnement), tels la fraude fiscale.

Les états de faits constitutifs d'infractions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune sont les mêmes pour les impôts cantonaux et fédéraux. La LHID lie les cantons sur ce point (harmonisation du droit matériel).

Contrairement à la situation en matière de DPA, la fraude fiscale en matière d'impôts directs n'est pas une soustraction qualifiée en raison d'un comportement astucieux, mais une soustraction commise au moyen **d'usage de faux**<sup>11</sup> (« Urkundenmodell »). Il y a **concours réel** entre la soustraction et l'usage de faux, ce qui conduit à un cumul des peines.

Constitue également un **délit** puni de l'emprisonnement et non une contravention le **détournement d'impôt à la source** (impôts sur le revenu prélevés à la source par les employeurs ou toute autre personne tenue de prélever l'impôt fédéral et cantonal à la source).

## 2.1.2. Différences sur le plan du droit formel (procédure pénale)

### 2.1.2.1. Droit pénal fiscal formel dans le champ d'application du DPA

Lorsque le DPA est applicable, à savoir lorsqu'une autorité fédérale poursuit un délit fiscal commis dans le cadre d'une loi fédérale lui donnant cette compétence à raison de l'impôt en jeu<sup>12</sup>, des **mesures de contrainte**, telles la perquisition domiciliaire, la saisie de documents ou l'audition de témoins<sup>13</sup>, **sont possibles**.

Il s'agit donc d'une procédure à caractère pénal à proprement parler, dans le cadre de laquelle le contribuable bénéficie de la protection accordée par la CEDH<sup>14</sup>.

Plus précisément, ces mesures de contrainte à disposition des autorités fédérales qui poursuivent les infractions **sont possibles même lorsque l'infraction en question est une contravention** (par ex. soustraction d'impôt)<sup>15</sup> et non pas un délit (escroquerie fiscale). Elles ne sont en revanche pas possibles lorsque l'infraction poursuivie est une simple violation de prescription d'ordre.<sup>16</sup>

---

<sup>11</sup> Articles 186 LIFD et 59 LHID. Voir à cet égard la note marginale de la version française de l'art. 186 LIFD : « Usage de faux ». Les titres allemand de la LIFD et français de la LHID parlent de « Steuerbetrug » et « fraude fiscale » ; la Commission propose d'harmoniser la note marginale française de la LIFD.

<sup>12</sup> Par exemple la TVA, des droits de douane, l'impôt anticipé, le droit de timbre, etc.

<sup>13</sup> L'audition de témoins n'est pas une mesure de contrainte à proprement parler. Les mesures de contrainte stricto sensu sont la saisie d'objets et valeurs patrimoniales (art. 46 et 47 DPA), la perquisition de locaux, de personnes et de documents (art. 48 à 50 DPA), l'arrestation provisoire (art. 51 DPA) et l'arrestation (art. 52 à 60 DPA) ; l'audition de témoins fait partie des autres mesures d'enquête à disposition des fonctionnaires enquêteurs, lesquels peuvent demander des renseignements, en la forme écrite ou orale, à des tiers entendus à titre de renseignements (art. 40 DPA), à l'accusé (art. 39 DPA) ou à des témoins (art. 41 DPA).

<sup>14</sup> Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950, **RS 0.101**.

<sup>15</sup> BGE 106 IV 413 et BGE 104 IV 133.

<sup>16</sup> Art. 45 al. 2 DPA.

S'agissant d'une procédure à caractère coercitif, le DPA donne à l'administré la possibilité d'être jugé par une **autorité judiciaire**<sup>17</sup>. Lorsque l'autorité administrative estime qu'une peine privative de liberté doit être prononcée, elle doit transmettre le cas à l'autorité judiciaire<sup>18</sup> (dans la règle, l'autorité cantonale de 1<sup>ère</sup> instance).

Les administrations fédérales compétentes (Administration fédérale des contributions et Administration fédérale des douanes) ont du **personnel spécialement qualifié** pour ces procédures. Le **principe de proportionnalité** doit toujours être respecté et l'atteinte portée à l'administré restreinte à la mesure de ce qui est nécessaire aux besoins de l'enquête. Il n'y a pas de réserve particulière pour les documents ou renseignements de nature bancaire.

Les procédures de perception de l'impôt anticipé, du droit de timbre et de la taxe sur la valeur ajoutée sont des procédures dites « d'auto-taxation ». Une procédure d'auto-taxation repose entièrement sur la déclaration de l'assujetti, de sorte qu'il est en principe renoncé à la procédure dite « mixte » où contribuable et autorité fiscale interagissent, comme c'est le cas notamment pour les impôts sur le revenu et la fortune. D'une part, l'administration peut apporter des modifications aux données fournies par le contribuable jusqu'à expiration du délai de prescription<sup>19</sup>. D'autre part, s'agissant de procédures d'auto-taxation, l'assujetti qui n'a pas procédé à une déclaration conformément à la TVA, LIA ou LT, a en principe déjà commis une violation qui est sanctionnée au titre de soustraction d'impôt ou mise en péril de l'impôt. Les cas dans lesquels l'administration fait en revanche usage de mesures de contrainte ne sont pas particulièrement nombreux.

S'agissant de procédures d'auto-taxation, le devoir de collaboration du contribuable revêt un rôle important<sup>20</sup>. De pratique constante, il est considéré que toutes les informations disponibles dans le contexte de la taxation, voire obtenues lors d'un contrôle, sont utilisables le cas échéant dans une procédure en soustraction. Cette utilisation ne viole pas les droits du contribuable qui peut, s'il le veut, refuser sa coopération dans le cadre d'une procédure de soustraction à laquelle sont applicables les dispositions du DPA.

#### **2.1.2.2. Droit pénal fiscal formel dans le champ d'application de la LIFD et de la LHID**

En matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune la compétence de poursuivre des infractions est différente selon qu'il s'agit de violations d'obligations de procédure et de soustractions ou de délits :

- les **violations d'obligations de procédure** et les **soustractions d'impôt** sont poursuivies par l'**administration**; l'autorité compétente est l'administration fiscale cantonale, également compétente pour la perception de l'impôt fédéral direct ;

---

<sup>17</sup> Art. 21 al. 2 DPA : « La personne touchée par un prononcé pénal de l'administration peut demander à être jugée par un tribunal.»

<sup>18</sup> Art. 21 al. 1 DPA.

<sup>19</sup> Cf. Höhn/Waldburger, *Steuerecht*, Band I, 9. Auflage, p. 985, ch. 23; P. Locher „Verfahrensrechtlich Aspekte des geltenden Steuer(straf)rechtes (direkte und indirekte Steuern)“, *StR* 52 (1997) 60.

<sup>20</sup> Art. 57 LTVA; art. 38/39 LIA; art. 34/35 LT.

- les **délits** (usage de faux, détournement de l'impôt à la source) sont poursuivis par les **autorités judiciaires des cantons** ; la procédure est réglée dans ce second cas conformément aux dispositions légales cantonales de procédure pénale.

La procédure en soustraction ou en violation d'obligation de procédure est, en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, quelque peu particulière en ce que, malgré le caractère pénal de la sanction (l'amende), elle ne comporte pas les moyens à disposition d'une autorité de poursuite dans le cadre d'une enquête pénale, comme c'est le cas dans le DPA. L'administration fiscale **ne dispose pas** ici des mesures de contrainte<sup>21</sup> propres à une procédure pénale, notamment pas du droit de saisir des documents ou de procéder à des perquisitions. L'administration fiscale ne peut notamment pas avoir accès à des documents de nature bancaire dans le cadre d'une procédure en soustraction d'impôts. Dans ce sens, on peut qualifier une telle procédure de procédure « administrative ». Ceci dit, l'administration a toujours la possibilité, si le contribuable refuse sa coopération, de procéder à une taxation par estimation, avec renversement du fardeau de la preuve, ce qui constitue une mesure très dissuasive.

Le recours contre une sanction infligée à un contribuable pour violation d'obligation de procédure ou pour une soustraction d'impôt en matière d'impôts sur le revenu ou sur la fortune est du ressort d'une juridiction administrative (commission de recours en matière d'impôts, tribunal administratif cantonal, recours de droit administratif au Tribunal fédéral).

Il en va autrement des procédures pour fraude fiscale (usage de faux) qui sont des véritables procédures pénales avec mesures de contrainte. Ces dernières sont prises en application du droit de procédure pénal cantonal.

La complexité du système en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune est due au fait que **dans un système fédéraliste deux impôts sont touchés**, l'impôt cantonal (et communal) et l'impôt fédéral. Même si la LIFD et la LHID sont harmonisées quant au droit matériel (perception de l'impôt et typicité des infractions), chaque imposition incomplète et chaque infraction donnent lieu à une procédure distincte. A supposer qu'un contribuable ait intentionnellement omis de déclarer un revenu, ces procédures se résument comme suit :

- une procédure en rappel d'impôt pour l'impôt fédéral direct<sup>22</sup>
- une procédure en rappel d'impôt pour l'impôt cantonal et communal<sup>23</sup>
- une procédure en soustraction d'impôt pour l'impôt fédéral direct<sup>24</sup>
- une procédure en soustraction pour l'impôt cantonal et communal.<sup>25</sup>

---

<sup>21</sup> Voir note de bas de page n°13 ci-dessus

<sup>22</sup> Art. 151 LIFD.

<sup>23</sup> Art. 53 LHID et les législations cantonales respectives.

<sup>24</sup> Art. 175 LIFD.

<sup>25</sup> Art. 56 LHID et les législations cantonales respectives.

La procédure en **rappel d'impôt** est destinée à établir et percevoir un montant d'impôt qui aurait dû être perçu mais qui ne l'a pas été, après qu'une taxation soit entrée en force. Les intérêts de retard sont ajoutés au montant dû. Cette procédure constitue de facto pour le fisc le pendant de la procédure en révision à disposition du contribuable. Dans la procédure en rappel d'impôt, le fisc peut revenir sur une taxation entrée en force **sans qu'il n'y ait une faute du contribuable**, sauf si le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net : dans ce cas le rappel d'impôt est exclu à teneur de l'art 151 al. 2 LIFD.

La **procédure en soustraction** est quant à elle destinée à fixer une amende en présence d'une faute du contribuable.

L'ouverture d'une procédure en soustraction entraîne systématiquement une procédure en rappel d'impôt<sup>26</sup>. Les deux procédures peuvent être instruites parallèlement (ce qui a été la règle jusqu'ici), mais il s'agit bel et bien de deux procédures distinctes<sup>27</sup>. En cas de recours, c'est en général la procédure en rappel d'impôt qui est traitée en premier lieu, avant que ne soit statué sur la peine (ainsi par exemple dans le Canton de Zürich).

Les **droits et devoirs du contribuable en procédure de rappel d'impôt** sont les mêmes qu'en procédure ordinaire de taxation. Dans le cadre de cette dernière, le contribuable a un devoir de coopération avec l'administration aux fins de déterminer le montant d'impôt dû. L'administration, bien que ne disposant pas de mesures de contrainte, peut exiger la production d'informations sous peines de droit<sup>28</sup>.

En revanche, **dans le cadre de la procédure en soustraction, la jurisprudence de la CEDH en matière de droits de la défense est applicable** en raison du caractère pénal de la sanction. De ce fait, le contribuable n'est pas tenu de fournir des renseignements qui pourraient l'incriminer et le fisc n'a pas le droit de les exiger de lui par la menace des peines de droit (voir les développements sur cette question sous ch. 2.2. et Ch. IV, ch. 4.1. ci après, notamment la décision de la CEDH qui a estimé que le droit suisse n'était pas en l'état en tous points conforme à la CEDH et les propositions d'amendement de la Commission).

La Commission s'est longuement penchée sur **le rapport entre la procédure en rappel d'impôt**, dans laquelle le contribuable a l'obligation de coopérer, **et la procédure en soustraction** dans laquelle cette obligation n'existe pas, de même qu'aucune mesure de contrainte propre à une procédure pénale n'est possible, mais dans le cadre de laquelle des informations obtenues en rappel d'impôt doivent pouvoir être utilisées<sup>29</sup>. Les

---

<sup>26</sup> Art. 152 al. 2 LIFD.

<sup>27</sup> Cf. Circulaire AFC n° 21 du 7 avril 1995, p. 4 « ...on relève qu'en présence d'une soustraction d'impôt consommée le montant d'impôt doit être fixé par une décision particulière émanant d'une procédure en 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) ».

<sup>28</sup> Art. 174 LIFD et 55 LHID ainsi que les législations cantonales respectives.

<sup>29</sup> La Circulaire AFC n° 21 du 7 avril 1995, page 34, prévoit actuellement à cet égard ce qui suit : « Si le montant de l'impôt soustrait doit être fixé dans la procédure en 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

propositions de la Commission devraient constituer une solution conforme à la jurisprudence de la CEDH.

**Cette problématique n'existe pas en matière de délits** (notamment soustraction fiscale commise au moyen d'un faux dans les titres) puisque les mesures coercitives sont à disposition des autorités judiciaires : les éléments recueillis de la sorte peuvent être à la fois utilisés pour déterminer le montant soustrait et l'amende. Dans ce cas de figure, les deux infractions sont en concours parfait et **l'amende pour soustraction selon l'art. 175 LIFD est cumulée à la peine prononcée pour l'usage de faux au sens de l'art. 186 LIFD** (autre amende ou emprisonnement). En revanche, il n'y a pas de cumul entre la peine prononcée pour le délit en matière d'impôt cantonal et celle prononcée pour le délit sur le plan fédéral : l'art. 188 LIFD prévoit dans ce cas que si l'auteur est condamné à une peine privative de liberté pour le délit fiscal cantonal, le délit commis en matière d'impôt fédéral direct est sanctionné par une **peine privative de liberté complémentaire**. D'autre part, même s'il y a cumul avec la peine prononcée pour la soustraction d'impôts selon l'art. 175 LIFD, le juge doit tenir compte de cette dernière dans la fixation de celle prononcée pour usage de faux selon l'art. 186 LIFD, et vice versa.<sup>30</sup>

### *Le cas particulier des mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions<sup>31</sup>*

Alors que la procédure en soustraction d'impôt réglementée par la LIFD et la LHID n'est pas une procédure pénale, à proprement parler, dotée de mesures de contrainte (et pourrait être qualifiée de « procédure administrative avec sanctions à caractère pénal »), une exception consiste en l'existence d'une procédure particulière appelée « mesures spéciales d'enquête de l'administration fédérale des contributions », laquelle repose sur des principes quelque peu différents.

Cette procédure n'est possible que lorsqu'il existe un soupçon fondé de graves infractions fiscales, à savoir les **délits fiscaux** (art. 186 et 187 LIFD) et **la soustraction continue de montants importants d'impôts** (art. 175 et 176 LIFD).

Cette procédure n'a pas son pendant dans la LHID, de sorte que **les autorités fiscales cantonales ne connaissent pas une procédure similaire**.

Concrètement, l'administration fédérale des contributions peut dans ces cas exceptionnels, pour mener son enquête, **avoir recours aux mesures de contrainte**

---

pénale où il n'est pas admis de faire état des 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...[...] ».

<sup>30</sup> BGE 122 II 266 et ss.

<sup>31</sup> Art. 190 à 195 LIFD.

**prévues par la Loi fédérale sur le Droit pénal administratif**, à l'exception de l'arrestation provisoire<sup>32</sup>.

L'administration fédérale des contributions n'est pas autorité de poursuite à proprement parler, mais mène une enquête dans le but de déterminer l'infraction et d'en **confier ensuite la poursuite aux autorités cantonales**, à savoir les administrations fiscales en cas de soustraction et l'autorité pénale cantonale compétente en cas de délit<sup>33</sup>.

Un des avantages de cette procédure est que l'autorité qui procède à l'enquête n'est pas une autorité cantonale et que les délits importants ont souvent des ramifications dans divers Cantons suisses.

La procédure est relativement formelle en ce que **son ouverture est subordonnée à la signature du chef du Département fédéral des finances**, lequel autorise l'administration fédérale des contributions à mener une enquête.

La Commission constate que cette procédure a incontestablement fait ses preuves en pratique quant à la poursuite de délits fiscaux importants, mais que, du point de vue de la systématique juridique, il s'agit d'un « corps étranger » en matière de LIFD et de LHID. En effet, **l'administration fédérale dispose de pouvoirs dont aucune administration cantonale des impôts ne dispose**, alors que ce sont ces dernières qui sont compétentes pour prélever les impôts directs et poursuivre les soustractions d'impôts. La Commission constate aussi que, dû à son formalisme, cette procédure a été mise en oeuvre en pratique pour sanctionner des infractions qui se sont révélées être **pour la quasi-totalité des délits** et non pas des contraventions (soustraction fiscale).

Une majorité de la Commission a de la peine à maintenir la justification d'une telle différence entre les pouvoirs conférés aux administrations cantonales et ceux conférés à l'administration fédérale dans un même cas d'espèce, à savoir la poursuite de soustractions d'impôts. Du moment que la pratique confirme en outre que les cas investigués sont quasiment tous des fraudes fiscales au sens de l'art. 186 LIFD, la Commission est favorable à une modification de l'art. 190 LIFD dans le sens d'une mention des délits fiscaux exclusivement, et non plus des soustractions d'impôts. La LIFD, la LHID et les lois fiscales cantonales suisses consacrent en matière de soustraction d'impôt une procédure de nature administrative, avec pour pendant à l'absence de mesures coercitives propres à une procédure pénale la menace pour le contribuable d'être imposé par estimation, avec renversement du fardeau de la preuve. Ce système a également fait ses preuves jusqu'à ce jour selon la Commission. Il se justifie dès lors, aux yeux de la Commission, de s'en tenir à un système cohérent. Cette modification n'affecterait en pratique que très marginalement, pour ne pas dire aucunement, la mise en oeuvre de cette section de la loi si l'on se réfère aux expériences accumulées jusqu'à ce jour. **La Commission formule une proposition d'amendement de l'art. 190 LIFD dans ce sens** (cf. Ch. IV, ch 4.1, n° 1.29 ci-après).

---

<sup>32</sup> Art. 191 LIFD.

<sup>33</sup> Art. 194 LIFD.

Une **opinion minoritaire** estime qu'une telle modification n'est pas souhaitable et que même si l'utilisation des mesures d'enquête spéciales n'est que très rarement mise en œuvre pour des infractions qui se révèlent être des soustractions, cette possibilité devrait demeurer. D'après cette opinion, la nouvelle formulation est une restriction qui touche les cas de soustraction importante ayant notamment des ramifications dans plusieurs Cantons et au sujet desquels l'administration fédérale des contributions pouvait enquêter jusqu'à ce jour.

### **2.1.2.3. Synthèse des principales caractéristiques du système fiscal pénal suisse et des différences entre DPA et LIFD/LHID**

La Commission a constaté une certaine complexité des normes de droit pénal fiscal, matérielles ou de procédure, qui se laisse difficilement résumer. De façon très schématique, le système du droit pénal fiscal suisse pourrait se décrire comme suit :

- **harmonisation relative des infractions fiscales, du moins de leur classification par gravité (violation d'obligation de procédure, contraventions, délits) ;**
- **pas d'harmonisation des procédures en raison du système fédéraliste suisse ;**
- **différence importante de la nature de la procédure selon que l'on est dans le cadre des impôts perçus par la Confédération (TVA, LIA, LT, douanes, accises) ou par les Cantons (LIFD/LHID) ;**
- **pas de mesures coercitives à disposition des administrations fiscales en matière de LIFD/LHID (sous réserve d'une procédure exceptionnelle) pour poursuivre les contraventions passibles d'une amende (dont la soustraction d'impôt) ;**
- **principe du cumul des peines en fonction des lois fiscales violées.**

### **2.1.3. Décision de principe de la Commission de conserver les conceptions différentes existant entre le droit pénal fiscal d'après le DPA et d'après la LIFD/LHID**

Suite à cette mise en exergue des composantes importantes du droit pénal fiscal suisse, la Commission s'est interrogée sur l'opportunité et la faisabilité d'une harmonisation de ce dernier, notamment en essayant d'évaluer si une telle harmonisation était de nature d'une part à rendre le système plus opérationnel (plus simple pour les administrations et les contribuables) et d'autre part à répondre à certaines questions qui se posent notamment eu égard à la CEDH et à la coopération en matière internationale.

Lorsqu'on songe à une harmonisation, c'est avant tout en vue d'une simplification des normes légales, laquelle est censée profiter en premier lieu à l'administré, et si possible aussi, par effet réflexe, à l'administration qui applique la loi. Comme contribuable, il n'est jamais malvenu d'avoir un corps de règles qui soit le plus uniforme et le plus accessible possible dans une branche complexe. Toutefois, la législation n'a pas seulement l'impératif d'être simple pour un contribuable ou pour l'administration qui l'applique. En matière d'impôts, il y a des impératifs liés au fédéralisme (quelle collectivité et quelle autorité perçoit quel impôt ? quelle collectivité respectivement quelle autorité poursuit les infractions ?) et à la nature des impôts prélevés (auto-taxation, système mixte, perception à la source, etc.). Sans compter qu'une législation fiscale est parfois complexe également en raison de normes destinées à protéger l'administré (étendue des déductions, possibilités multiples de recours pour faire valoir ses droits, droits procéduraux de la défense, etc.).

La Commission est arrivée à la conclusion qu'une harmonisation générale des normes matérielles et procédurales du droit pénal fiscal suisse, outre à être difficilement réalisable en raison des caractéristiques fédéralistes suisses, n'était pas nécessairement la seule solution pour résoudre les problèmes qu'elle a identifiés, et ce pour plusieurs raisons qui peuvent être expliquées comme suit, à divers degrés.

#### **2.1.3.1. Spécificité des impôts**

Chaque législation fiscale est dessinée en fonction de la spécificité de l'impôt, y compris les dispositions pénales. Les états de faits constitutifs d'infractions, bien qu'aboutissant tous à une diminution de la créance de l'état, sont étroitement liés à l'impôt, la taxe ou l'accise en question. En matière de taxe sur la valeur ajoutée ou de douanes, les infractions qu'on peut commettre sont différentes de celles qu'un contribuable commet en ne déclarant pas ses revenus sous l'angle de la LIFD ou de la LHID. Apparemment, les praticiens qui appliquent les dispositions pénales des lois respectives ne semblent pas considérer que la diversité des lois et des normes matérielles pénales constitue un problème en soi.

### **2.1.3.2. Harmonisation dans le sens d'une reprise du modèle DPA dans la LIFD/LHID**

Une harmonisation de tout le droit pénal fiscal sur la base de la procédure qui existe déjà en matière d'impôts indirects pour la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt anticipé ou les droits de timbre (etc.) impliquerait en principe les changements structurels suivants :

- application de la loi fédérale sur le Droit Pénal Administratif (ou d'une nouvelle loi contenant les mêmes principes) aux impôts sur le revenu fédéral et cantonal ;
- procédure à caractère pénal avec autorité de poursuite et mesures de contrainte dans le cadre de la procédure en soustraction selon la LIFD/LHID ;
- devoir des Cantons de mettre sur pied l'autorité de poursuite en matière de contraventions à la LIFD/LHID;
- besoin d'harmoniser les procédures cantonales en la matière (chaque Canton a son autorité de poursuite et une procédure qui doit prévoir un recours devant les tribunaux pénaux pour chaque mesure de contrainte le cas échéant).

La Commission estime qu'une harmonisation des pratiques cantonales serait difficilement atteignable dans une telle variante. Selon la sous-commission de droit national, une telle harmonisation serait à la limite envisageable si la compétence de mener les poursuites pour soustractions d'impôt était transférée à une seule autorité qui assurerait ainsi une uniformité de l'application du droit : concrètement il s'agirait de l'Administration fédérale des contributions. Il n'est cependant pas sûr que ce transfert de compétence soit possible, car ces dernières sont ancrées dans la Constitution : ce sont les Cantons qui sont compétents en premier lieu<sup>34</sup> y compris pour la perception de l'impôt fédéral direct. Si cette compétence reste donc dans chaque Canton, comme il faut le présumer, cela signifierait que les vingt-six administrations cantonales suisses devraient mettre sur pied une autorité de poursuite dans leur canton, laquelle serait ensuite en mesure de mener des poursuites à caractère pénal incluant des mesures de contrainte. Cette compétence est en l'état très atypique pour les administrations cantonales des impôts. Les procédures en soustraction d'impôts selon la LIFD/LHID sont des procédures écrites (jugées sur pièces, avec le cas échéant des renseignements fournis par des tiers), qui se distinguent des procédures menées par les autorités judiciaires en cas de fraude fiscale. Ces dernières sont d'ailleurs beaucoup moins fréquentes dans la pratique et nécessitent la mise en œuvre de moyens importants. Vu le nombre relativement élevé de procédures en soustraction qui sont traitées actuellement par les administrations fiscales cantonales par année, la Commission estime qu'une harmonisation dans ce sens pourrait avoir des aspects organisationnels qui « neutraliseraient » un éventuel bénéfice théorique à n'avoir qu'un type de procédure (selon le DPA) pour les contraventions en matière d'impôts.

Un autre aspect d'une harmonisation de la LIFD/LHID sur le modèle du DPA (moins juridique mais néanmoins important dans l'optique d'une révision devant être soumise au

---

<sup>34</sup> La Confédération a des compétences limitées. Elle peut notamment édicter des principes relatifs à la procédure (art. 129 al. 1 et 2 Cst.), mais le passage à une compétence de principe pour la poursuite pénale des contraventions en matière d'impôts directs cantonaux et fédéraux sur le modèle du DPA serait probablement contraire à la Constitution.

Parlement) serait la **levée du secret bancaire en matière de soustraction d'impôt**. Le DPA ne fait pas de différence quant à l'application des mesures de contrainte entre une contravention (soustraction) ou un délit (escroquerie fiscale). Une harmonisation dans ce sens aurait une portée non seulement en droit interne suisse mais également au niveau de la coopération internationale en matière d'impôts sur le revenu ou sur la fortune: jusqu'à ce jour la politique de coopération internationale de la Suisse en matière d'impôts sur le revenu ou sur la fortune <sup>35</sup> a été de n'accorder l'échange de renseignements qu'en cas de fraude fiscale ; en outre des renseignements ou documents ne peuvent être communiqués que si les autorités suisses peuvent également y avoir accès sur la base du droit interne. A supposer qu'une procédure selon le DPA soit instaurée en matière de soustraction fiscale, le parallélisme entre la situation sur le plan interne et la coopération internationale serait modifié et il faudrait compter avec des nouvelles demandes en vue d'adapter la coopération internationale.

### **2.1.3.3. Harmonisation dans le sens d'une reprise des principes de la LHID/LIFD en matière d'impôts dont la perception et la surveillance sont de la compétence de la Confédération**

La Commission a également évalué la variante inverse, qui consisterait à n'avoir en matière de contraventions qu'une procédure administrative avec sanctions à caractère pénal pour tous les impôts sans distinction, à l'instar de ce qui est prévu dans la LIFD et la LHID.

Concrètement, ceci reviendrait à **renoncer aux mesures de contrainte en cas de soustraction (ou mise en péril de l'impôt) dans toutes les autres lois fédérales en matière d'impôts, taxes et accises**, contrairement à la situation actuelle, et à prévoir uniquement des recours devant des tribunaux administratifs et non plus pénaux. Cette variante a également été soumise pour discussion aux représentants de la Direction Générale des Douanes<sup>36</sup> qui est particulièrement concernée.

A la lumière des expériences accumulées jusqu'à ce jour, qui sont relatées plus en détail plus avant dans ce rapport, il est apparu que, si vraisemblablement en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune la poursuite de soustractions d'impôts (y compris le rappel d'impôts) n'est pas substantiellement handicapée par l'absence de mesures coercitives, tel n'est apparemment pas le cas en matière de douanes, d'accises ou de taxe sur la valeur ajoutée, domaines où l'application des mesures coercitives a fait ses preuves et est considérée comme nécessaire. C'est particulièrement en matière de douane que les méthodes de travail reposent le plus sur la procédure du DPA.

Il a pu être constaté que les administrations des douanes et fédérale des contributions appliquent toujours les mesures coercitives avec pondération et tiennent à respecter le

---

<sup>35</sup> Pour les impôts indirects, voir les derniers développements sous Ch. III., ch. 3.2.2., a et b ci-après.

<sup>36</sup> Cette dernière a été consultée ad hoc, principalement en relation avec les négociations entre la Suisse et l'UE sur la fraude douanière et sur l'adhésion à l'accord d'application de Schengen, en vue de la future coopération internationale en matière de TVA, d'impôts douaniers et les accises.

principe de proportionnalité. La menace potentielle d'avoir recours à ces mesures est toutefois importante selon les spécialistes des impôts concernés.

Enfin, en raison des derniers développements en matière de coopération avec l'Union Européenne dans le domaine des impôts indirects (Bilatérales II), une telle harmonisation aurait eu des répercussions importantes, **pour ne pas dire contraires aux objectifs de ces négociations selon certains membres de la Commission**, en ce que le standard d'entraide que la Suisse pourrait offrir sur la base des traités qui entreront en vigueur et du droit interne actuel comprend des mesures coercitives, **alors que ce ne serait plus le cas après une telle harmonisation.**

La Commission est d'avis qu'une harmonisation dans ce sens ne serait pas opportune en l'état.

#### **2.1.3.4. Procédure en rappel d'impôt / procédure en soustraction LIFD/LHID**

Après avoir débattu d'une harmonisation suivant l'un des deux modèles principaux (DPA vs. LIFD/LHID) et être arrivée à la conclusion qu'elle n'était pas opportune, la Commission a abordé la question d'une harmonisation (simplification ?) **au sein même de la LIFD/LHID.**

L'existence d'un impôt fédéral direct et d'un impôt cantonal, ainsi que la séparation entre « procédure en rappel d'impôt » et « procédure en soustraction » impliquent qu'il y a en réalité **quatre procédures distinctes**<sup>37</sup> (deux fédérales et deux cantonales) pour une seule et même « soustraction » d'impôt sur le revenu.

Force est de constater que ceci est une conséquence du fédéralisme suisse, d'une part, et d'autre part du principe - jusqu'à ce jour apparemment incontesté - que le rappel d'un impôt non acquitté est une opération qui n'est pas nécessairement liée à une faute, et donc qui peut être effectuée indépendamment d'une procédure en soustraction.

S'agissant des deux procédures fédérale et cantonale, la Commission constate que, sur le strict plan du droit, l'impôt cantonal (communal) est distinct de l'impôt fédéral. Il y a non seulement des différences dans la quote-part que représentent ces deux impôts par rapport au revenu et la fortune du contribuable, mais il y a aussi, malgré une harmonisation substantielle dans ce domaine, des différences dans l'établissement et le calcul des deux impôts, en fonction des Cantons. Lors d'une soustraction d'impôt, ce sont **deux collectivités publiques distinctes qui sont touchées**, et ce de façon différente puisque la part des Cantons et des communes est en règle générale de 2/3 du substrat fiscal (soustrait) alors que celle de la Confédération est d'1/3. La Commission estime qu'il n'y a pas une nécessité de modifier cet état de fait en réunissant les deux procédures (de rappel d'impôt cantonal et fédéral, respectivement en soustraction cantonale et fédérale) en une. En pratique, les procédures sont traitées simultanément, de sorte que l'inconvénient de la multitude est plus théorique qu'effectif.

---

<sup>37</sup> Cf. ch. 2.1.2.2. ci-dessus.

Quant à la question de la **séparation entre le « rappel d'impôt » et la procédure en « soustraction »**, il y a lieu de relever qu'en Suisse, c'est la même autorité administrative qui est compétente en matière d'impôts sur le revenu et la fortune à la fois pour l'établissement de l'impôt, le rappel d'impôt et la poursuite pour soustraction fiscale. La poursuite en soustraction d'impôt n'est pas confiée à une autorité distincte dont la tâche serait exclusivement d'instruire des procédures en soustraction (le recours à une juridiction indépendante est bien entendu réservé). Comme cela a été indiqué plus haut, on peut en conclure que la procédure en soustraction d'impôts sur le revenu et sur la fortune n'est pas, en Suisse, à proprement parler une procédure pénale, mais qu'il s'agit plutôt d'une procédure administrative avec sanction à caractère pénal. **L'existence de la procédure en rappel d'impôt permet à l'administration de fixer le montant de l'impôt manquant avec la collaboration du contribuable et indépendamment de la question d'une éventuelle faute**, tandis que la procédure en soustraction est destinée uniquement à fixer une amende<sup>38</sup>. Il est apparu important aux yeux de la Commission de maintenir cette distinction, et donc la possibilité pour les administrations fiscales cantonales qui conduisent ces procédures de faire appel à la coopération du contribuable, y compris en l'y astreignant par des peines de droit (art. 174 LIFD/55 LHID), dans une procédure où il s'agit d'établir un montant d'impôt dû.

#### **2.1.3.5. Harmonisation des concepts d'escroquerie/fraude fiscale**

La Commission s'est également interrogée quant à l'opportunité de n'harmoniser que les concepts existants de « fraude fiscale » selon la LIFD/LHID et d' « escroquerie en matière de contributions » selon le DPA.

Une harmonisation sur la base de la loi fédérale sur le Droit Pénal Administratif impliquerait qu'il faille choisir pour la fraude fiscale le modèle du comportement astucieux (« Arglistmodell ») par opposition au modèle de l'usage de faux (« Urkundenmodell »). Ceci impliquerait qu'il n'y a plus un concours réel entre l'usage de faux et la soustraction d'impôt, avec pour conséquence qu'il faudrait en principe également renoncer à la distinction entre une procédure judiciaire pour usage de faux et une procédure administrative pour la soustraction (cf. le DPA qui ne prévoit qu'une seule et unique procédure avec mesures coercitives pour les soustractions et les délits). Une autre conséquence directe serait qu'une telle procédure permettrait de lever le secret bancaire pour une soustraction d'impôt (qualifiée ou non). Il est apparu à la Commission que les principes actuels du droit fiscal suisse en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune peuvent difficilement se concilier avec une telle harmonisation. Elle n'a toutefois pas qualité pour exprimer une appréciation définitive sur l'opportunité d'une telle option.

Une harmonisation sur le modèle de la LHID/IFD (« Urkundenmodell ») poserait également problème en raison du développement de la coopération internationale. Alors que le délit de « fraude fiscale » en matière d'impôts sur le revenu ou sur la fortune

---

<sup>38</sup> Cf. ci-après sous ch. 2.2.1. : le contribuable a le droit de refuser sa coopération dans le cadre de cette dernière car il ne s'agit plus d'établir la créance de l'état mais de lui infliger une sanction.

nécessite l'usage de faux (en concours avec une soustraction), le concept qui a été retenu en matière d'entraide judiciaire internationale (et administrative aussi récemment) est celui du comportement astucieux de l'art. 14 al. 2 DPA. Ainsi, même si une demande d'entraide concerne les impôts sur le revenu ou sur la fortune et qu'une fraude dans ce domaine nécessite sur le plan interne suisse l'usage de faux, la demande peut être accueillie sur le plan international s'il y a un comportement astucieux sans usage de faux. Il s'agit d'une petite « anomalie » sur le plan strict de la logique juridique, mais la pratique en matière d'entraide judiciaire<sup>39</sup> est fondée sur ce concept depuis plus d'une vingtaine d'années. Une harmonisation du concept de « fraude fiscale » sur le modèle de la LHID reviendrait à restreindre l'entraide internationale aux seuls cas d'usage de faux, alors qu'en ce moment elle est accordée même en l'absence d'usage de faux s'il apparaît qu'un montage astucieux a abouti à une diminution des impôts sur le revenu ou sur la fortune étrangers. La Commission pense qu'une telle harmonisation aurait des conséquences inopportunes sur le plan international.

#### **2.1.3.6. Conclusions**

Pour toutes les raisons qui précèdent, la Commission pense **qu'il n'y a pas un besoin impératif de modifier dans ses fondements le système actuel de droit fiscal pénal**, mais que les problèmes qui se posent (CEDH, coopération internationale), doivent être traités et résolus à l'intérieur de la conception actuelle. Le fédéralisme helvétique est inévitablement source de quelque complexité, mais les procédures actuelles reposent toutes sur des fondements valables et une harmonisation ne parviendrait pas nécessairement à les améliorer.

De l'avis de la Commission, **les différences qui existent entre la DPA et la LIFD/LHID peuvent être maintenues**, et notamment la procédure particulière en matière d'impôts directs qui distingue entre « rappel d'impôt » et « soustraction d'impôt ».

Les chapitres qui suivent identifient des problèmes qu'il y a lieu de résoudre ponctuellement, d'une part en matière de conformité aux exigences de la Convention Européenne des Droits de l'Homme et d'autre part dans le champ particulier en constante évolution qu'est la coopération internationale en matière de fiscalité.

---

<sup>39</sup> Application de l'art. 3 al. 3 de la Loi fédérale sur l'Entraide Internationale en Matière Pénale du 20 mars 1981 (EIMP) à tous les types d'impôts avec renvoi selon l'art. 24 al 1. de l'Ordonnance sur l'entraide internationale en matière pénale (OEIMP), pour la qualification de l'escroquerie fiscale, à la définition de l'art. 14 al. 2 DPA qui ne concerne sur le plan interne suisse que les impôts indirects.

## 2.2. La conformité aux exigences de la Convention Européenne des Droits de l'Homme<sup>40</sup>

### *Bref rappel de l'Arrêt J.B. c. la Suisse*

En date du 3 mai 2001, la Cour Européenne des Droits de l'Homme a rendu un jugement dans une affaire J.B. contre la Suisse<sup>41</sup> qui condamne la Suisse en raison d'une violation du principe tiré de l'art. 6 § 1 CEDH (droit à un procès équitable) selon lequel personne n'est tenu de s'auto-incriminer. L'état de fait était le suivant :

Un contribuable était poursuivi pour soustraction d'impôt. Il était suspecté, pièces à l'appui, de ne pas avoir déclaré des revenus de placements pour certaines périodes fiscales. Le contribuable a reconnu avoir soustrait des impôts mais s'est refusé à remettre à l'administration fiscale cantonale des documents qu'elle lui réclamait. Sur la base de l'art. 131 de l'ancien Arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un Impôt Fédéral Direct (AIFD) du 9 décembre 1940, l'administration fiscale cantonale, après l'avoir menacé des peines de droit pour violation d'une obligation de procédure, lui a infligé une amende de Frs. 1000.- pour la non production de ces documents. Suite à des refus successifs d'obtempérer, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct lui a infligé une seconde amende de Frs. 2'000.- dans les mêmes circonstances. La Commission cantonale de recours a rejeté le recours formé par le contribuable. Le Tribunal fédéral a également rejeté le recours sur décision de la Commission.

Le Tribunal fédéral a argumenté le rejet de la manière suivante. En matière d'impôts, la procédure en soustraction est une procédure pénale qui doit offrir les garanties de la CEDH, notamment celle de l'art. 6 § 1 qui garantit un procès équitable. En revanche, un « rappel d'impôt » n'est pas une sanction à caractère pénal, même s'il est déterminé dans le cadre d'une procédure en soustraction. Dans ce cas, les autorités fiscales avaient déjà connaissance des investissements effectués par le contribuable et avaient voulu s'assurer que ces fonds provenaient des ressources ou de la fortune de l'intéressé qui avaient dûment été imposés. Le requérant était seulement appelé à expliquer l'origine de ces revenus. On ne pouvait donc affirmer dans ces circonstances que la personne était contrainte de s'incriminer, celle-ci étant tout au plus appelée à donner des informations sur la provenance de fonds dont le fisc avait déjà connaissance. Si l'intéressé avait eu le droit de garder le silence en pareille situation, le système fiscal dans son ensemble se trouverait remis en cause. La procédure ordinaire devrait alors être conduite conformément aux principes de la procédure pénale. Le droit de garder le silence rendrait le contrôle plus complexe, voire impossible. Tel ne pouvait être le but de l'art. 6 CEDH<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950, **RS 0.101**, ci-après abrégé « CEDH ».

<sup>41</sup> Arrêt de la CEDH du 3 mai 2001 dans l'Affaire J.B. c. Suisse, Requête n° 31827/96. Recueil des arrêts et décisions 2001 III p. 455.

<sup>42</sup> Cf. pages 4 et 5 de l'Arrêt de la Cour et également page 8 : Le gouvernement suisse a fait valoir que la procédure en question était une procédure sui generis, bien qu'elle ressemble plus à une procédure

Le contribuable a porté son cas devant la Cour Européenne des Droits de l'Homme en alléguant que la procédure le concernant n'avait pas été équitable et avait contrevenu à l'article 6 § 1 CEDH en ce qu'il avait été contraint de soumettre des documents qui auraient pu l'incriminer.

La Cour Européenne des Droits de l'Homme a donné tort à la Suisse. Le raisonnement est, dans les grandes lignes, le suivant. On constate tout d'abord que la Cour a estimé qu'elle ne statuait pas en l'espèce sur le point de savoir si un Etat peut contraindre un contribuable à donner des informations à seule fin d'assurer une taxation correcte, mais qu'elle était appelée à examiner si le fait d'avoir infligé une amende au requérant pour refus de fournir certains renseignements était ou non conforme à la CEDH. La Cour constate que bien que les informations demandées sous les peines de droit avaient pour but d'établir l'impôt dû, le contribuable ne pouvait exclure que tout revenu supplémentaire de sources non imposées que ces documents feraient ressortir aurait constitué l'infraction de soustraction d'impôt. Enfin, sur la motivation du gouvernement suisse selon laquelle une séparation des procédures (procédure en rappel d'impôt et procédure en soustraction) présenterait des difficultés pratiques, la Cour a estimé que sa tâche consistait uniquement à rechercher si les Etats contractants ont atteint le résultat voulu par la CEDH, mais non pas à leur indiquer les moyens à utiliser pour leur permettre d'exécuter leurs obligations au regard de la Convention.

### **2.2.1. Respect de l'art. 6 § 1 CEDH (droit à un procès équitable duquel découle le principe que nul n'est tenu de s'auto-incriminer) et procédure en soustraction en matière de LIFD/LHID**

L'arrêt de la CEDH du 3 mai 2001 en la cause J.B. c. la Suisse n'a pas remis en question l'existence des procédures de rappel d'impôt et de soustraction, ni le fait qu'une autorité fiscale puisse, pour l'établissement de l'impôt, demander la coopération du contribuable, le cas échéant sous les peines de droit. Cet arrêt implique en revanche qu'une amende infligée parce qu'un contribuable ne produit pas des documents qui peuvent le charger n'est pas conforme aux exigences de la CEDH, même s'il existe une procédure en rappel d'impôt dans laquelle il est tenu de coopérer, du moment que le contribuable peut raisonnablement craindre que son comportement contribue à l'incriminer dans le cadre de la procédure en soustraction.

La Commission, qui est arrivée préliminairement à la constatation qu'il n'y avait pas de nécessité ou d'opportunité de modifier en l'état les principes de base de la procédure en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, a étudié dans le cadre du droit existant quelles modifications étaient nécessaires pour corriger cette contrariété à la CEDH.

Il est apparu d'une manière générale que la procédure en matière de soustraction n'était que sommairement réglementée dans la LIFD/LHID<sup>43</sup>. Il est avant tout renvoyé aux

---

administrative qu'à une procédure pénale. Dans une seule et même procédure mixte, l'examen porte à la fois sur la taxation du contribuable et sur toute soustraction d'impôt éventuellement commise par lui.

<sup>43</sup> Art. 182 et 183 LIFD, voir aussi cependant la Circulaire AFC n° 21 du 7 avril 1995.

principes généraux de procédure de taxation et de recours qui s'appliquent par analogie. Cette réglementation apparaît lacunaire à la lumière des griefs de la CEDH en ce qui concerne les peines de droit pour non collaboration, respectivement la garantie des droits de la défense pour le contribuable suspecté de soustraction, lesquels peuvent être mieux explicités dans la loi.

Du moment que les deux procédures (en rappel d'impôt et en soustraction) sont maintenues, il faut d'une part :

- **veiller à ce que l'obtention et l'utilisation des informations qui auraient été fournies par le contribuable en vue de l'établissement de l'impôt, ne se heurtent pas à la jurisprudence précitée de la CEDH, et d'autre part**
- **s'assurer que dans le cadre de ces deux procédures, le fisc puisse être en mesure d'établir l'impôt dû et poursuivre les soustractions avec suffisance de moyens.**

Sur la question de l'établissement de l'impôt, les experts ont remarqué que quasiment toutes les procédures en soustraction accompagnées d'un rappel d'impôt se jugent avant tout sur pièces. Concrètement, en présence d'un document arrivé en main du fisc de source tierce, le fisc prend connaissance des revenus ou de la fortune non déclarés et ouvre les procédures en soustraction et en rappel d'impôt. Rares sont les cas où le contribuable lui-même, par ses déclarations ou par la remise d'autres documents, collabore véritablement au-delà de ce qui est déjà établi ou déterminable par recoupements : en pratique le contribuable ne fait en général rien d'autre que constater ce que le fisc a déjà dans les mains. Alors que la collaboration est indispensable pour la procédure de taxation en tant que telle (déclaration d'impôt), elle ne l'est pas autant en matière de rappel d'impôt et de soustraction. On peut rappeler à cet effet que le contribuable collabore dans le cadre la procédure de taxation parce qu'il existe sinon la possibilité de le taxer d'office.

Quant à la question des **mesures de contrainte dans le cadre de la procédure en soustraction**, une majorité de la Commission pense, indépendamment de l'option politique suisse qui a été jusqu'à ce jour de ne pas les prévoir, que mis à part l'audition de témoins<sup>44</sup>, elles n'apporteraient pas d'amélioration fondamentale du système actuel. Sur un plan purement théorique, on peut sans autre concevoir qu'une façon de mettre à égalité de droit un contribuable, dont les droits sont protégés par la CEDH, et les administrations fiscales en matière d'impôts directs serait **de prévoir pour ces dernières le recours à des mesures de contrainte dans le cadre de la poursuite de soustractions d'impôts**. Cette solution a cependant été écartée par la majorité de la Commission à la fois pour des raisons de politique législative et pour des raisons pratiques.

Les parlements cantonaux et fédéral ont fait un choix clair jusqu'à ce jour de ne pas ériger une procédure pour soustraction d'impôts sur le revenu et sur la fortune en véritable procédure pénale. Certes, la nature de la peine et la protection du contribuable

---

<sup>44</sup> Voir note n° 13 ci-dessus : il s'agit d'une mesure d'enquête et non de contrainte stricto sensu.

selon la CEDH qui en découle donnent aujourd'hui un certain « caractère pénal » à cette procédure en soustraction, mais force est de constater qu'elle demeure, d'une part, clairement de compétence des administrations et des tribunaux administratifs et que, d'autre part, mis à part les cas exceptionnels de l'art. 190 LIFD, la procédure en soustraction ne peut donner lieu à des atteintes à la sphère privée du contribuable sous forme de mesure de contrainte telles la saisie de documents ou la perquisition. La Commission en déduit que les législateurs suisses ont marqué ainsi une réticence à concevoir une procédure en soustraction d'impôts sur le revenu et sur la fortune comme un pur rapport d' « autorité de poursuite à inculpé » et lui ont maintenu jusqu'à ce jour le caractère primaire de rapport « d'administration à administré ». Cela n'enlève en rien que la CEDH puisse s'appliquer, du moment que le contribuable risque une sanction pénale, mais il ne serait pas faux de conclure que cette procédure est en réalité une « procédure administrative avec sanctions à caractère pénal ». Tel n'est en revanche pas le cas d'une procédure de fraude fiscale avec usage faux, laquelle est une véritable procédure pénale au cours de laquelle les mesures coercitives sont autorisées. Constatant que cette caractéristique a acquis une certaine pérennité sans être remise en question par les autorités législatives de notre pays, la Commission pouvait difficilement retenir une solution théorique qui consistait à modifier radicalement la procédure en soustraction actuelle en la dotant de mesures de contrainte<sup>45</sup>.

Sur plan purement juridique du déroulement de ces procédures en soustraction, la Commission n'est, d'autre part, pas nécessairement convaincue que le recours à des mesures de contrainte permettrait aux administrations fiscales cantonales de mieux poursuivre les soustractions d'impôts. Cette réserve est motivée principalement par le fait que les mesures de contrainte ne sont pas concevables sous forme de sondages (« fishing expeditions ») et que, dès lors, on en revient au fait que la très grande partie des soustractions sont poursuivies par les administrations cantonales sur pièces, lorsqu'il y a une connaissance quasiment établie de montants soustraits. Les mesures de contrainte permettraient certes d'approfondir la recherche de l'intégralité des montants dus (sur la base de la documentation qui est déjà arrivée en mains du fisc), mais la mise en œuvre concrète de ces dernières, eu égard au nombre de soustractions poursuivies, n'apparaît pas nécessairement plus opportune et efficace qu'une procédure sur pièces avec l'audition du contribuable, voire à l'avenir de témoins. A ce sujet, la Commission considère que s'il fallait mettre en œuvre des mesures de contrainte dans tous les cas où ils soupçonnent une soustraction d'impôt, le rapport entre résultat atteint et moyens engagés par l'administration ne serait pas nécessairement meilleur qu'aujourd'hui, où les procédures sont avant tout instruites sur pièces. Cette impression est confirmée par le fait qu'en pratique, dans le domaine des autres impôts (notamment LIA, LT et TVA), la très grande majorité des procédures est également instruite sans saisies de documents et perquisitions, alors que le droit le permet. A noter qu'une administration fiscale qui n'obtiendrait pas (dans une procédure en rappel ou en soustraction) tous les renseignements qu'elle souhaite concernant des impôts soustraits pour lesquels elle a un début de preuve **dispose toujours de la possibilité de procéder à une taxation par**

---

<sup>45</sup> Voir à ce propos également les considérations en matière de droit international sous ch. 2.1.3.2. ci-dessus.

**estimation**, laquelle, avec le renversement du fardeau de la preuve, peut jouer un rôle aussi dissuasif que la possibilité de recourir à des mesures de contrainte.

En admettant qu'il puisse théoriquement y avoir un déséquilibre entre le devoir de respecter les droits de procédure du contribuable découlant de la CEDH et les pouvoirs de l'administration, ce déséquilibre n'est qu'apparent lorsqu'on constate comment les procédures sont ouvertes et instruites dans la réalité.

La Commission s'est aussi penchée sur la **récente modification législative du Canton de Berne**<sup>46</sup> en la matière, qui prévoit désormais que si le contribuable décide de ne pas coopérer, ce sont les principes de la procédure pénale dans leur entier qui sont applicables, à savoir qu'il est d'emblée déféré devant un Tribunal pénal et que l'administration fiscale dispose dès lors de mesures de contrainte. La Commission est d'avis que cette solution n'est pas idéale parce que l'option devant laquelle se trouve le contribuable est délicate : soit il accepte de coopérer pleinement avec l'autorité administrative en procédure de soustraction et est censé livrer tout renseignement et tout document contrairement à ce que prévoit en principe la CEDH en matière de procédure en soustraction, soit il refuse et éveille alors implicitement le soupçon qu'il a quelque chose à se reprocher d'une part<sup>47</sup>, en permettant d'autre part simultanément à l'autorité administrative de disposer de toutes les mesures de contrainte à disposition dans une véritable procédure pénale. Se pose la question de savoir si vraiment le contribuable renonce de son libre accord au procès pénal. Comme le laisse entendre prudemment le Prof. Trechsel dans une analyse assez détaillée de cette solution<sup>48</sup>, il n'est pas certain que l'alternative du modèle bernois soit en tous points conforme à la jurisprudence de la CEDH.

Sur la base des considérations qui précèdent, la Commission propose de modifier la LIFD et la LHID sur les points importants suivant pour assurer qu'il y ait à l'avenir une conformité à la jurisprudence de la CEDH :

- **il doit apparaître désormais clairement que le contribuable aurait le droit de refuser sa coopération en procédure de soustraction et ce fait doit lui être communiqué en ouverture de procédure (nouveaux art. 183 al. 2 et 183s al. 1 du projet de modification de la LIFD / nouveaux art. 58b et 58c al. 1 du projet de modification de la LHID) ;**
- **l'utilisation des renseignements recueillis avec la libre collaboration du contribuable pour l'établissement de l'impôt ne doit pas être contraire à**

---

<sup>46</sup> Article 225 al. 1 de la Loi cantonale bernoise sur les impôts : Verfahren wegen Steuerhinterziehung, Verletzung von Verfahrenspflichten und Übertretungen im Inventarverfahren werden in der Regel gemeinsam mit einem Veranlagungs-, Nachsteuer- oder Rechtsmittelverfahren nach Massgabe dieses Gesetzes durchgeführt. Die steuerpflichtige Person sowie die Beteiligten im Sinne von Art. 219 können bis zum Ablauf der Rekursfrist eine gerichtliche Beurteilung nach Massgabe des Gesetzes über das Strafverfahren verlangen.“

<sup>47</sup> C'est du moins comme cela que ce comportement devrait être interprété dans la plupart des cas.

<sup>48</sup> Stephan Trechsel, « Nemo tenetur und Steuerstrafrecht », pas encore publié.

**l'art. 6 § 1 CEDH (nouvel art. 183s al. 1 et 2 LIFD ; nouvel art. 58c al. 1 et 2 LHID) ;**

- **il ne peut y avoir de peines de droit pour non coopération en procédure de soustraction (découle de facto des nouveaux art. 183s al. 2 LIFD et 58c al. 2 LHID).**

### **2.2.2. La responsabilité des héritiers dans la procédure pénale fiscale en matière de LIFD et LHID**

Les arrêts de la CEDH du 29 août 1997 dans la cause A.P., M.P et T.P. contre la Suisse<sup>49</sup> et E.L., R.L. et J.O.-L. contre la Suisse<sup>50</sup>, rendus sous l'empire de l'ancien art. 130 al. 1 de l'Arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un Impôt Fédéral Direct<sup>51</sup> (AIFD) alors que le nouveau droit était déjà en vigueur<sup>52</sup>, **ont considérablement limité, pour ne pas dire entièrement supprimé la responsabilité des héritiers en matière d'amendes fiscales**<sup>53</sup>. Ce thème assez épineux, qui a d'ailleurs donné lieu à des opinions dissidentes dans les arrêts de la Cour susmentionnés<sup>54</sup>, a fait l'objet, avant les travaux de la Commission, d'une Initiative du Canton du Jura<sup>55</sup>.

Bien que, a priori, l'argumentation de la Cour européenne des droits de l'homme semble ne souffrir aucune critique, il est intéressant de se pencher sur l'opinion dissidente et en

---

<sup>49</sup> Ref. 71/1996/690/882 ; requête n° 19958/92, Recueil des arrêts et décisions 1997.

<sup>50</sup> Ref. 75/1996/694/886 ; requête n° 20919/92, Recueil des arrêts et décisions 1997 V.

<sup>51</sup> «<sup>1</sup> Si le montant soustrait, ainsi que l'amende, ne sont pas encore payés au moment du décès du contribuable, les obligations qui en résultent passent aux héritiers et ces derniers en sont responsables solidairement jusqu'à concurrence de la part héréditaire. Si la procédure prévue par l'art. 132 est en cours au moment du décès, les héritiers se substituent au défunt. Si la soustraction n'est découverte qu'après la mort du contribuable, la procédure est engagée et poursuivie contre ses héritiers et ceux-ci répondent solidairement de l'impôt soustrait et des amendes encourues par le défunt, jusqu'à concurrence du montant de leur part héréditaire, même si aucune faute ne leur est imputable. »

<sup>52</sup> Art. 179 actuel LIFD «<sup>1</sup> Les héritiers d'un contribuable qui a commis une soustraction d'impôt répondent, solidairement et indépendamment de toute faute de leur part, des amendes fixées par une décision entrée en force jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avancements d'hoirie. <sup>2</sup> 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, aucune amende n'est perçue, pour autant que les héritiers ne soient en rien responsables de l'imposition inexacte et qu'ils assistent les autorités fiscales dans toute la mesure du possible pour établir les éléments soustraits. »

<sup>53</sup> Ainsi la Cour en page 11 de l'arrêt A.P : « Il faut dès lors admettre que, indépendamment du point de savoir si feu M.P. était ou non réellement coupable, les requérants ont fait l'objet d'une sanction pénale pour une fraude fiscale imputée au défunt. Or il existe une règle fondamentale en droit pénal, selon laquelle la responsabilité pénale ne survit pas à l'auteur de l'acte délictueux. C'est ce que reconnaît en fait le droit pénal général, notamment l'article 48 § 3 du code pénal, aux termes duquel l'amende tombe si le condamné vient à décéder (paragraphe 31 ci-dessus). De l'avis de la Cour, cette règle est aussi requise par la présomption d'innocence consacrée à l'art. 6 § 2 de la Convention. Hériter de la culpabilité du défunt n'est pas compatible avec les normes de la justice pénale dans une société régie par la prééminence du droit. Il y a dès lors eu violation de l'article 6 § 2. »

<sup>54</sup> Opinion dissidente de M. le Juge Baka, à laquelle s'est rallié M. le Juge Bernhardt.

<sup>55</sup> Initiative du Canton du Jura « Suppression des amendes héréditaires en matière fiscale » du 15 janvier 2001, voir notamment le Rapport de la Commission des affaires juridiques du Conseil des Etats du 26 janvier 2004 in FF **2004** 1315.

apprécier la motivation. Si elle n'est pas de nature à remettre en question la position de la Cour, cette opinion rappelle que le droit fiscal n'est pas toujours aisément « transposable » dans le droit pénal ordinaire et que, comme la Commission l'a relevé dans d'autres circonstances<sup>56</sup>, sa composante fortement administrative, à savoir la prédominance du rapport « administration / administré », permet parfois quelques doutes. Ainsi, si l'actuel art. 179 LIFD<sup>57</sup> ne prévoit pas encore une totale exonération pour l'héritier, il a réduit fortement sa responsabilité au seul cas où une amende entrée en force est prononcée et où, il n'est pas question de poursuivre les héritiers pour une faute du défunt, mais d'encaisser une partie de la créance due par le défunt dont la culpabilité a été établie.

La Commission se rallie à l'avis du Conseil fédéral sur l'Initiative du Canton du Jura, dans lequel l'exécutif fédéral s'était prononcé en faveur **d'une suppression totale de la disposition actuelle** et de son pendant dans la LHID<sup>58</sup> (art.73 al. 3 LHID). Sans retracer ici l'historique de ces débats, la Commission est d'avis que les principes de présomption d'innocence de la CEDH ainsi que de l'arrêt de la responsabilité pénale en cas de décès sont difficilement compatibles avec le fait de faire supporter sous une forme ou une autre une amende à un héritier. L'art. 6 § 2 de la CEDH, qui est du droit international que la Suisse doit respecter, ne laisse en principe pas de place, de l'avis de la Commission, à une dérogation à l'article 48 ch. 3 du Code Pénal Suisse par le biais de l'art. 333 al. 1 de ce même code<sup>59</sup>.

Entre-temps, le Parlement s'est aussi prononcé en faveur d'une abrogation des art. 179 LIFD et 57 al. 3 LHID et a adopté une loi fédérale en conséquence<sup>60</sup>, dont l'entrée en vigueur devrait survenir peu après la remise du présent rapport. Ce faisant, la proposition que comptait faire la Commission sera de fait déjà concrétisée. **Cette dernière a été néanmoins intégrée au projet ci-après pour la bonne forme** (cf. Ch. IV, ch. 4.1. n° 1.5. et n° 2.4.).

Toujours dans le contexte (élargi) de la responsabilité des héritiers, la Commission a pris connaissance du projet du DFF « **Durchführung einer allgemeinen Steueramnestie ; Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige** ». Ne s'agissant pas uniquement de dispositions pénales, mais aussi de l'acquittement de l'impôt (rappel d'impôt et ses intérêts), la Commission n'a pas débattu de ce projet, qui se trouvait déjà à un stade relativement avancé. Une des questions qui touche cependant de près les travaux de la Commission est **la proposition d'un nouvel article 175 al. 3 LIFD** (56 al. 1 LHID), à teneur duquel **le contribuable qui dénonce spontanément une soustraction d'impôt est libéré de toute peine**. En date du 27 octobre 2004, le Conseil Fédéral a donné mandat au DFF d'élaborer un message

<sup>56</sup> Cf. ch. 2.1.2.2. ci-dessus concernant les spécificités du rappel d'impôt et de la procédure en soustraction.

<sup>57</sup> Cf. note 52 ci-dessus.

<sup>58</sup> FF 2004 1329.

<sup>59</sup> Cette disposition prévoit que le CPS est applicable aux infractions prévues dans d'autres lois fédérales, à moins que celles-ci ne contiennent des dispositions sur la matière. A supposer qu'il eut été possible au regard de l'ordre juridique et constitutionnel suisse de prévoir une exception à l'extinction de la responsabilité pénale au décès, contrairement à ce que prévoit l'art. 48 al. 3 CPS, cette exception doit respecter également le droit conventionnel de rang hiérarchique supérieur.

<sup>60</sup> Loi fédérale sur la suppression de la responsabilité des héritiers pour les amendes fiscales du 8 octobre 2004 ; FF 2004 5107.

proposant une procédure de rappel d'impôt réduite sur trois ans et une exemption de peine pour les cas de dénonciation spontanée.

### 2.2.3. Le fardeau de la preuve des époux en procédure de soustraction

L'article 180 al. 2 LIFD (et son pendant l'art. 57 al. 4 LHID) prévoient, lorsqu'une soustraction d'impôt a été commise auprès d'un couple que :

« Chacun des deux époux peut apporter la preuve que la soustraction de ses propres éléments imposables a été commise à son insu par son conjoint ou qu'il n'était pas en mesure d'empêcher la soustraction. S'il y parvient, l'autre époux sera puni comme s'il avait soustrait des éléments imposables lui appartenant ».

Cette disposition ne revêt pas une importance comparable à la responsabilité des héritiers, mais soulève néanmoins un problème par rapport à la **présomption d'innocence** posée par l'art. 6 § 2 de la CEDH. Il apparaît à lecture de ce libellé qu'il y a une « présomption » de culpabilité de l'un des deux époux et que c'est à lui de se disculper pour qu'aucune peine ne lui soit infligée. Or, même dans le cadre d'une soustraction pour laquelle deux époux sont soupçonnés, il appartient au fisc d'établir la culpabilité de chacun. Cette disposition a été critiquée<sup>61</sup> à juste titre selon la Commission qui en propose sa suppression.

---

<sup>61</sup> Rapport d'experts ZH, p. 42 et 72 ; P. Böckli, Eintracht und Hader mit Steuerfolgen, RF 1991, p. 244 à 246; thèse Behnisch, p. 360, note 60 et p. 391; Behnisch in ASA 61, 467/468.

*Autres propositions de la Commission*

En complément à ces modifications jugées nécessaires eu égard à la jurisprudence de la Cour Européenne des Droits de l'Homme, la Commission propose, sans que cela ne constitue des changements d'importance comparable à ceux qui précèdent dans ce chapitre, **une réglementation plus exhaustive dans la LIFD et dans la LIHD de la procédure pénale.**

Les dispositions sont présentées une par une sous Ch. VI, ch. 4.1. ci-après.

Figurent notamment dans ces propositions l'adoption d'une disposition qui ancre dans la LIFD/LIHD le **principe de l'opportunité** en matière de poursuite d'infractions fiscales, la présence **d'une seule instance judiciaire cantonale de recours**, ainsi que la possibilité de recourir à **l'audition de témoins** dans la procédure en soustraction.

---

### **2.3. L'entraide administrative accordée par la Suisse dans les conventions destinées à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune**

#### *Propos préliminaires*

L'entraide administrative (et judiciaire) en matière fiscale ne se limite pas à la coopération qui peut avoir lieu dans le cadre des traités de double imposition concernant les impôts directs. Ainsi, il existe également des traités internationaux bilatéraux d'entraide administrative ou judiciaire ou des lois fédérales qui prévoient une coopération en matière de droits de douane, taxe sur la valeur ajoutée et droits d'accises à certaines conditions.

Très rapidement cependant, au cours des débats de la Commission, il est apparu que le domaine qui nécessitait des **modifications législatives en droit interne** était prioritairement celui des impôts sur le revenu et sur la fortune, en relation avec les traités de double imposition conclus par la Suisse, et plus spécifiquement **l'entraide à des fins d'application du droit fiscal interne des Etats parties à des conventions de double imposition lors de la poursuite de fraudes fiscales**.<sup>62</sup>

Non pas qu'une réflexion plus large concernant tous les impôts soit à écarter totalement, mais la question de la coopération **en matière d'impôts indirects** s'est posée très concrètement avec la négociation des Bilatérales II, en parallèle aux travaux de la Commission. La Commission, qui a bénéficié également de la présence d'un expert ad hoc de la Direction Générale des Douanes lorsque ce thème a été débattu, a pu suivre le développement des dossiers « Schengen » et « fraude douanière »<sup>63</sup>. De l'avis de la Commission, la coopération internationale actuelle et future en matière de douanes, taxe sur la valeur ajoutée et autres droits d'accises ne soulève pas de questions particulières dans le sens d'une « harmonisation » des procédures ou des concepts. Les administrations concernées fixent dans les accords internationaux l'étendue de la coopération et appliquent ensuite les lois nationales existantes pour exécuter les mesures de coopération, notamment la loi fédérale sur le Droit Pénal Administratif du 22 mars 1974 ou la loi fédérale sur l'Entraide Internationale en Matière Pénale du 20 mars 1981 (EIMP) qui prévoient les mesures de contrainte nécessaires<sup>64</sup>.

La question se pose en revanche quelque peu différemment en **matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune** pour les raisons suivantes :

---

<sup>62</sup> Cf. ch. 2.3.1. ci-après qui retrace les événements principaux ayant influencé la politique suisse en la matière.

<sup>63</sup> Voir ci-après Ch. III, ch. 3.2.2.

<sup>64</sup> Cf. ch. 2.1.2.1. ci-dessus ; en matière de douanes, TVA et accises, l'Administration des douanes et l'Administration fédérale des contributions sont les autorités compétentes sur le plan interne pour la perception de l'impôt et la poursuite des infractions.

- Jusqu'à récemment, la Suisse n'accordait aux autres Etats une coopération en matière d'impôts directs que sous la forme de **l'entraide judiciaire**<sup>65</sup> sur la base de la loi fédérale sur l'Entraide Internationale en Matière Pénale, et seulement si une fraude fiscale avait été commise<sup>66</sup> (il existe quelques traités bilatéraux d'entraide judiciaire, notamment avec le Canada, les Etats-Unis, l'Italie et autres, qui prévoient des procédures facilitées, mais qui reprennent les mêmes conditions matérielles pour accorder la coopération, à savoir la commission d'une fraude fiscale).
- Du moment que la Suisse a modifié sa politique en matière d'entraide administrative et entend élargir les possibilités de coopération entre administrations fiscales dans ses conventions de double imposition, il est **important qu'en droit interne la procédure soit fixée de façon identique pour toutes les conventions**. Contrairement à la situation existante en matière d'impôts indirects<sup>67</sup> (où les questions de procédure relatives à la coopération internationale sont réglées sur le plan interne en application de l'EIMP et du DPA qui contient des règles de procédure), **il n'existe pas de règles de procédure unifiées pour la coopération en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune**.
- Contrairement au domaine des impôts indirects, **l'Administration fédérale des contributions et les administrations cantonales des impôts ne sont pas autorités de poursuite pour la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune** et ne disposent, du point de vue des compétences internes, ni d'une loi comme le DPA ni de pouvoirs comme ceux prévus par l'EIMP, lesquels sont nécessaires s'agissant de saisir des documents ou procéder à des perquisitions aux fins de transmettre des documents à une administration étrangère.

Jusqu'à ce jour, les aspects procéduraux de l'entraide administrative en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune n'ont pas vraiment posé de problèmes majeurs, principalement en raison du nombre modeste de demandes, dû lui-même à l'existence d'un seul traité, avec les Etats-Unis, qui prévoyait une telle coopération (et depuis 2003 avec l'Allemagne).

L'Arrêté fédéral concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions du 22 juin 1951<sup>68</sup> autorise le Conseil fédéral à édicter les dispositions d'exécution qui sont nécessaires pour appliquer les conventions. De l'avis de la Commission, cette base légale est suffisante pour régler les procédures applicables à la mise en oeuvre des dispositions contenues dans les

---

<sup>65</sup> Une exception a toujours consisté en l'entraide fournie entre administrations fiscales suisse et américaine, d'abord sur la base de l'ancienne CDI-USA de 1951 qui prévoyait aussi la commission d'une fraude fiscale (mêmes conditions que l'EIMP), puis sur la base de cette même convention révisée en 1997, qui reprend toujours les mêmes conditions matérielles.

<sup>66</sup> Voir note n° 39 ci-dessus.

<sup>67</sup> Principalement en matière de douane, d'accises et de TVA.

<sup>68</sup> RS 672.2.

conventions de double imposition. Cela ne signifie cependant pas qu'il faille renoncer à une loi fédérale qui traite la matière de façon unifiée.

Dans un premier temps<sup>69</sup>, le TF semblait avoir implicitement admis, sous l'empire de la convention avec les Etats-Unis de 1951 et sans se prononcer alors clairement sur le fait de savoir si la loi sur la Procédure Administrative du 20 décembre 1968 (entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 1969) était applicable ou non aux mesures d'entraide, que l'AFC tenait ses pouvoirs directement de l'art. XVI de la Convention et de son Ordonnance. Depuis la révision de cette convention en 1997, une Ordonnance du Conseil fédéral modifiée au 1<sup>er</sup> novembre 2000, en très grande partie inspirée de la procédure d'entraide judiciaire (EIMP), règle la procédure d'entraide administrative en détail. Les cas portés devant le TF ces dernières années n'ont, pour l'heure, pas soulevé de problèmes à cet égard.

Plus récemment encore, une Ordonnance du 30 avril 2003 relative à la Convention révisée de double imposition avec l'Allemagne<sup>70</sup> règle la procédure de la même manière qu'avec les Etats-Unis.

En prévision de l'élargissement de cette politique d'entraide administrative, la Commission a retenu opportun d'envisager une loi fédérale qui réglerait de manière uniforme la procédure d'entraide administrative pour toutes les conventions de double imposition qui prévoiraient à l'avenir une coopération entre administrations fiscales pour les impôts couverts par la convention (voir ci-après Ch. IV, ch. 4.3.).

### **2.3.1. La nouvelle politique d'entraide administrative suite au Rapport de l'OCDE 2000 sur l'accès des administrations fiscales aux renseignements de nature bancaire<sup>71</sup> : clause d'entraide administrative pour la fraude fiscale au sens du droit suisse**

Sous réserve de l'exception que constitue la Convention de double imposition avec les Etats-Unis<sup>72</sup>, la pratique suisse en matière d'échange de renseignements dans les conventions de double imposition a été durant de nombreuses années (depuis les années cinquante) de **n'échanger que les renseignements nécessaires à la correcte application des conventions**. Même en absence d'une clause d'échange de renseignements à proprement parler, le TF avait confirmé que l'Administration fédérale des contributions pouvait transmettre à une administration étrangère des renseignements et documents nécessaires à la correcte application de la convention<sup>73</sup>.

---

<sup>69</sup> Arrêt du TF du 23 décembre 1970 ; BGE 96 I 737.

<sup>70</sup> RO 2003 1337.

<sup>71</sup> « Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales », Organisation de Coopération et de Développement Economiques, 24 mars 200, Editions de l'OCDE, 2 Rue André-Pascal, 75775 Paris-Cedex 16.

<sup>72</sup> Cf. note 65 ci-dessus relative à la CDI-USA de 1951 révisée en 1997.

<sup>73</sup> ATF 96 I 733 ; la convention (avec la Suède) a été révisée depuis et contient une clause d'échange de renseignements.

En revanche, il n'y a pas eu de clause permettant d'échanger des renseignements destinés à l'application du seul droit interne des Etats contractants. A cet égard, la Suisse, qui en tant qu'Etat membre de l'OCDE suit dans une très large mesure le Modèle de Convention de l'OCDE, a fait une réserve à l'art. 26 de ce Modèle, qui règle l'échange de renseignements<sup>74</sup>.

En mars 2000, la Suisse a adopté le Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE sur l'amélioration de l'accès des administrations fiscales aux renseignements bancaires avec une importante note<sup>75</sup> qui reflète les limites de son engagement à améliorer la coopération dans ses traités de double imposition.

Depuis cette date, la politique en matière de conventions de double imposition est de négocier sur le plan bilatéral avec chaque Etat partie<sup>76</sup> à une convention de double imposition **une clause qui permet une entraide administrative en matière de fraude fiscale au sens du droit suisse**. Ceci implique notamment que la clause d'échange de renseignements est considérée dans l'équilibre global de la convention et si elle est présumée avantager plutôt l'Etat partie,<sup>77</sup> elle est censée justifier une contre-prestation en faveur de la Suisse.

La Suisse a modifié sa réserve à l'art. 26 du Modèle de Convention de l'OCDE à l'occasion de la réunion du Comité des Affaires Fiscales de juin 2004 pour tenir compte de ce développement. Désormais cette réserve a la portée suivante<sup>78</sup> :

“Switzerland reserves its position on paragraphs 1 and 5. It will propose to limit the scope of Article 26 to information necessary for carrying out the provisions of the Convention. This reservation shall not apply in cases involving acts of fraud subject to imprisonment according to the laws of both Contracting States.”

S'agissant d'une coopération entre autorités administratives, elle n'est pas limitée par le **principe de spécialité**, applicable jusqu'alors aux renseignements échangés sur la base de l'EIMP, **lequel empêchait l'utilisation des renseignements obtenus dans une procédure judiciaire à des fins fiscales**. Ainsi, les renseignements bancaires ou comptables transmis par l'(ancien) Office Fédéral de la Police suisse à une autorité judiciaire étrangère étaient déterminants pour la fixation des amendes ou peines

---

<sup>74</sup> Voir « Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune », version abrégée, OCDE, janvier 2003, page 308, ch. 24 : « La Suisse réserve sa position à l'égard de cet article. Elle proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la convention. »

<sup>75</sup> Cf. note de bas de page n° 7 ad § 21 du Rapport « (...) Dès lors il faut entendre le paragraphe 21c) en ce sens qu'il encourage les pays membres dans le cadre de leurs conventions bilatérales ou de leurs conventions d'assistance mutuelle, à rechercher des solutions aux problèmes de manière à pouvoir échanger dans la pratique des renseignements bancaires. (...) ».

<sup>76</sup> Avec priorité aux Etats membres de l'OCDE.

<sup>77</sup> Cette appréciation est subjective en ce sens que l'échange de renseignements est présumé neutre du point de vue de l'équilibre d'un traité ; en réalité, les Etats à fiscalité élevée qui connaissent des problèmes récurrents avec leurs contribuables ont un intérêt accru à l'adoption de clauses d'échange de renseignements, voire même plus récemment à l'adoption de clauses d'entraide au recouvrement de créances.

<sup>78</sup> Version officielle anglaise communiquée à l'OCDE.

privatives de liberté, mais n'étaient pas utilisables à des fins de redressement d'impôt. Cet important obstacle devrait être progressivement aboli à court moyen/terme par l'introduction de clauses comme celles conclues récemment dans la convention de double imposition révisée avec l'Allemagne<sup>79</sup>. Des négociations similaires ont déjà abouti avec la Norvège et sont en cours avec d'autres Etats.

La réglementation de l'entraide est conçue sous la forme **d'un article de la convention** fixant le principe de l'entraide et de **différentes dispositions protocolaires** qui en définissent la portée. La réglementation avec l'Allemagne, qui du point de vue suisse est la clause modèle pour des négociations avec d'autres Etats partenaires à une CDI, est libellée comme suit :

«Article 27 Echange de renseignements

- (1) a) Les autorités compétentes des États contractants pourront, sur demande, échanger les renseignements (que les législations fiscales des États contractants permettent d'obtenir dans le cadre de la pratique administrative normale) nécessaires pour l'application de la présente Convention portant sur un impôt visé par la Convention. Cette règle est également applicable aux renseignements visant à fixer les conditions en vue de l'imposition selon l'art. 15a.
- b) L'entraide administrative est également accordée pour l'application du droit interne en cas de fraude fiscale. Les États contractants prendront les mesures nécessaires en droit interne afin de mettre en œuvre ces dispositions.

Tout renseignement échangé de cette manière doit être tenu secret et ne peut être révélé qu'aux personnes qui s'occupent de la fixation, de la perception, de la juridiction ou des poursuites pénales des impôts auxquels se rapporte la présente Convention. Il ne pourra pas être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, d'affaires, industriel ou professionnel ou un procédé commercial. Sont réservées les limitations du secret bancaire en cas de fraude fiscale telles que définies dans le protocole.

...

*Protocole*

*3. Ad art. 27*

- a) Il est entendu que l'expression «fraude fiscale» désigne un comportement frauduleux qui, selon le droit des deux États, constitue un délit et est passible d'une peine privative de liberté.

Il est entendu que, en cas de fraude fiscale, le secret bancaire ne fait pas obstacle à l'obtention de moyens de preuves sous forme de documents auprès des banques et à leur transmission à l'autorité compétente de l'État requérant. Un échange de renseignements implique toutefois l'existence d'un lien direct entre la mesure d'entraide administrative requise et le comportement frauduleux.

Les deux parties sont entendues que l'application des dispositions de l'art. 27, par. 1, 1ère phrase, ainsi que du présent protocole, présuppose la réciprocité en fait et en droit. Il est en outre entendu que l'entraide administrative au sens du présent

---

<sup>79</sup> Protocole du 12 mars 2002 à la Convention du 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, dans la teneur modifiée par le Protocole du 21 décembre 1992 ; RS 0.672.913.623 ; RO **2003** 2530.

paragraphe ne comprend pas les mesures servant uniquement à la recherche de preuves.

b) ... »

Les obligations contenues dans cette disposition, qui s'adressent aux deux Etats, doivent être exécutées en application des dispositions internes. La procédure d'échange de renseignements est importante car elle doit à la fois prendre en compte les impératifs de la coopération internationale (rapidité et efficacité des mesures) et les droits de la personne visée et des éventuels tiers détenteurs d'informations (droit de recours).

### **2.3.2. Les devoirs et les pouvoirs de l'Administration fédérale des contributions dans la procédure d'entraide administrative pour fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune**

La coopération internationale sera accordée à l'avenir sur la base des conventions de double imposition d'une part pour la correcte application de la convention et d'autre part pour l'application du droit interne des parties contractantes lorsqu'il y a commission d'une fraude fiscale au sens du droit suisse<sup>80</sup>.

La première tâche qui incombe à l'autorité compétente<sup>81</sup> est de déterminer si une demande émanant d'un Etat partenaire concerne la correcte application de la convention<sup>82</sup> ou si elle concerne la commission d'une fraude fiscale au sens du droit suisse.

- S'agissant des demandes concernant la **correcte application de la convention**, l'administration fédérale des contributions est autorisée à donner tous les renseignements dont elle dispose<sup>83</sup> ou qu'elle peut se procurer sur la base du droit interne suisse régissant la procédure ordinaire d'imposition et qui sont en relation avec la demande.
- S'agissant d'une demande relative à l'application du droit interne des parties contractantes **lorsqu'il y a commission d'une fraude fiscale au sens du droit suisse**, la situation est différente. En règle générale les informations à disposition de l'administration fiscale ne suffisent pas pour informer une autorité étrangère sur une telle infraction, la personne visée n'étant en règle générale pas un contribuable en Suisse. Il faut par conséquent que l'administration suisse puisse se

---

<sup>80</sup> Voir également sous ch. 2.3.4. et Ch. III, ch. 3.2.1. les derniers développements concernant l'introduction d'une entraide pour les sociétés holdings (entraide pour l'application du droit interne des parties contractantes).

<sup>81</sup> Toutes les conventions de double imposition conclues par la Suisse désignent comme autorité compétente le directeur de l'Administration fédérale des contributions ou son représentant autorisé.

<sup>82</sup> Tel est le cas lorsqu'un contribuable fait valoir un droit découlant de la convention et que l'administration de l'Etat partenaire vérifie les conditions pour faire valoir ce droit (par ex. un contribuable fait valoir qu'il a sa résidence fiscale en Suisse conformément à l'art. 4 de la convention et ne peut par conséquent pas être considéré comme assujéti de façon illimitée dans l'autre Etat contractant).

<sup>83</sup> Ces derniers incluent les renseignements à disposition des administrations fiscales cantonales.

procurer ces informations, le cas échéant au moyen de mesures coercitives. A noter qu'en droit suisse ces pouvoirs existent lorsqu'une fraude fiscale est commise, mais ils ne sont pas conférés à une administration fiscale.<sup>84</sup>

Les ordonnances relatives aux conventions avec les Etats-Unis et l'Allemagne réglementent déjà de façon détaillée la procédure à suivre dans le cas d'une fraude fiscale. Les modalités de cette procédure répondent plus aux critères d'une loi d'entraide judiciaire que d'une loi interne sur la répression d'infractions instruites et jugées en Suisse<sup>85</sup>.

La question centrale de l'entraide administrative demeure le **recours aux mesures de contrainte**. Il s'agit d'une atteinte importante à la sphère privée d'une personne, laquelle doit toujours être envisagée sous **respect du principe de proportionnalité** et pouvoir faire l'objet **d'au moins un recours**. Avant d'user de mesures de contrainte, l'Administration fédérale des contributions demande la remise d'informations au détenteur résident de Suisse. Ce n'est qu'en cas de refus de ce dernier d'obtempérer qu'elle peut avoir recours à la contrainte.

La Commission s'est interrogée sur la conformité à la CEDH du fait que les actuelles ordonnances des conventions avec les Etats-Unis et l'Allemagne prévoient que c'est le directeur de l'AFC ou son représentant autorisé qui requièrent des mesures de contrainte (notamment perquisition de locaux) et non pas une autorité judiciaire. L'analyse d'un cas tranché par la Cour Européenne des Droits de l'Homme<sup>86</sup> semble confirmer que cette possibilité ne viole pas en soi la CEDH. Les faits étaient les suivants :

« Les 5 et 6 janvier 1983, des agents de l'administration des douanes de Bordeaux, accompagnés d'un officier de police judiciaire effectuèrent deux visites domiciliaires dans les locaux qui abritaient, à Bordeaux, le siège des sociétés gérées par M. Miaihle et qui servaient de consulat des Philippines (...) Les fonctionnaires dont il s'agit saisirent près de 15'000 documents. Ils les placèrent sans les trier dans huit cartons sur lesquels ils apposèrent les scellés et qu'ils emportèrent au siège de la direction régionale des douanes. Les opérations d'ouverture des scellés et de cotation y débutèrent le 21 janvier 1983, devant un officier de police judiciaire et M. Miaihle. (...) Au total, les services des douanes cotèrent 9478 pièces. Ils jugèrent sans intérêt pour l'enquête les autres papiers et les restituèrent dans deux cartons scellés. »

Dans ce cas, en raison de la législation interne en vigueur en France, la Cour a estimé que l'administration des douanes française disposait de pouvoirs fort larges et qu'en l'absence d'un mandat judiciaire elle avait notamment compétence pour apprécier seule

---

<sup>84</sup> Cf. ch. 2.1.2.2. ci-dessus, la poursuite des délits fiscaux en matière d'impôts sur le revenu est la tâche des autorités judiciaires, lesquelles disposent des mesures de contrainte prévues par les lois de procédure pénale.

<sup>85</sup> Lors de l'adoption de ces ordonnances (respectivement de la conclusion avec l'Allemagne d'un Protocole où était initialement réglée la procédure), il a été estimé opportun de s'inspirer de la loi suisse qui réglait le mieux les questions de coopération internationale, à savoir la Loi fédérale sur l'Entraide Internationale en Matière Pénale du 20 mars 1981, et notamment des art. 78 à 80q. Une référence expresse à l'art. 49 de la Loi fédérale sur le Droit Pénal Administratif figure néanmoins dans ces ordonnances pour la question spécifique de la perquisition (art. 13 al. 2 OCDI-A ; art. 20g al. 2 OCDI-USA).

<sup>86</sup> Affaire Miaihle v. France (N°1) du 25.02.1993, publié in Série A256-C.

l'opportunité, le nombre, la durée et l'ampleur des opérations de contrôle. Les conditions prévues par la loi apparaissaient trop lâches et lacunaires pour que les ingérences dans les droits des requérants fussent étroitement proportionnées au but légitime recherché. La Cour a également relevé que les saisies subies par le contribuable avaient un caractère massif et surtout indifférencié, ce qui, dans l'ensemble a constitué une violation de l'art. 8 CEDH.

La Commission a constaté qu'il y a dans cet arrêt un critère plus « qualitatif » que formel quant à l'autorité qui prend les mesures de contrainte. Ce n'est pas tant en soi le fait qu'une autorité administrative effectue une perquisition qui a conduit à la violation de l'art. 8 CEDH que le fait que l'exécution de la mesure s'est révélée disproportionnée par rapport au but recherché.

Les mesures de contrainte que peut prendre l'administration fédérale des contributions sont définies de façon précise et relativement restrictive dans les deux ordonnances existantes (et dans le projet de loi sur l'entraide administrative internationale).

D'une manière générale une **disposition visant toutes les mesures de contrainte** prévoit que :

« Mesures de contrainte<sup>87</sup>

<sup>1</sup> Si les renseignements exigés dans la décision ne sont pas remis à l'Administration fédérale des contributions dans le délai fixé, des mesures de contrainte peuvent être exécutées. Des perquisitions peuvent être opérées et des objets ainsi que des documents et des pièces sous forme écrite ou sur des supports de données ou d'images peuvent être saisis.

<sup>2</sup> Les mesures de contrainte doivent être ordonnées par le directeur de l'Administration fédérale des contributions ou par son remplaçant. Elles doivent être exécutées par des personnes formées à cet effet.

<sup>3</sup> S'il y a péril en la demeure et qu'une mesure ne peut être ordonnée à temps, la personne formée à cet effet peut prendre une mesure de contrainte de sa propre initiative. La mesure doit être approuvée dans les trois jours par le directeur de l'Administration fédérale des contributions ou par son remplaçant.

<sup>4</sup> La police des cantons et des communes soutient l'Administration fédérale des contributions dans l'exécution des mesures de contrainte. »

Ensuite, une **disposition spécifique relative à la perquisition de locaux** prévoit que :

« Perquisitions de locaux<sup>88</sup>

<sup>1</sup> Des locaux ne peuvent être perquisitionnés que s'il est vraisemblable que les objets, documents et pièces en relation avec la demande d'échange de renseignements s'y trouvent.

<sup>2</sup> La perquisition est régie par l'article 49 de la loi fédérale du 22 mars 1974<sup>89</sup> sur le droit pénal administratif. »

---

<sup>87</sup> Art. 12 OCDI-A et art. 20f OCDI-USA.

<sup>88</sup> Art. 13 OCDI-A et art. 20g OCDI-USA.

<sup>89</sup> RS 313.0.

**L'art. 49 DPA est à son tour libellé comme suit :**

« Art. 49

<sup>1</sup> Au début de la perquisition, le fonctionnaire enquêteur doit justifier de sa qualité.

<sup>2</sup> L'occupant des locaux doit être informé du motif de la perquisition et appelé à y assister s'il est présent ; s'il est absent, il est fait appel à un parent ou à une personne du ménage. Est en outre appelé à assister à la perquisition l'officier public désigné par l'autorité cantonale compétente ou, si le fonctionnaire enquêteur perquisitionne de son propre chef, un membre de l'autorité communale ou un fonctionnaire du canton, du district ou de la commune, qui veille à ce que l'opération ne s'écarte pas de son but. S'il y a péril en la demeure ou si l'occupant des locaux y consent, la perquisition peut avoir lieu sans l'assistance d'officiers publics, de personnes du ménage ou de parents.

<sup>3</sup> La perquisition ne peut en général être opérée le dimanche, les jours de fêtes générales et de nuit que pour des affaires importantes et en cas de danger imminent.

<sup>4</sup> Le procès-verbal de perquisition est dressé immédiatement en présence de ceux qui ont assisté à l'opération ; à leur requête, il leur est remis une copie du mandat de perquisition et du procès-verbal. »

Enfin, une **disposition spécifique à toute saisie de documents** dispose ce qui suit :

« Saisie d'objets, de documents et de pièces<sup>90</sup>

<sup>1</sup> La perquisition visant des objets, des documents et des pièces doit être opérée avec les plus grands égards pour les secrets privés.

<sup>2</sup> Seuls peuvent être saisis les objets, les documents et les pièces qui pourraient être importants en relation avec la demande d'échange de renseignements.

<sup>3</sup> Avant la perquisition, le détenteur des objets, des documents et des pièces ou le détenteur de renseignements doit être mis en mesure d'en indiquer le contenu. Le détenteur de renseignements est tenu de prêter son concours à la localisation et à l'identification des objets, des documents et des pièces.

<sup>4</sup> Le détenteur des objets, des documents ou des pièces ou le détenteur de l'information doit supporter lui-même les frais résultant des mesures de contrainte. »

**Un recours** est ouvert au moment où l'Administration fédérale des contributions prend la décision de transmettre à l'étranger les renseignements obtenus, et ce à la fois **contre le bien-fondé même de la procédure d'entraide** (existence d'une fraude fiscale) que **contre l'exécution des mesures en question.**<sup>91</sup>

**La Commission est d'avis, à la lumière de ces articles, qu'il ne peut y avoir de violation de la CEDH** et que les droits de la personne concernée par une telle procédure sont dûment protégés. Le fait qu'un mandat de perquisition soit, dans ce contexte fiscal,

---

<sup>90</sup> Art. 14 OCDI-A et art. 20 h OCDI-USA.

<sup>91</sup> Art. 17 OCDI-A et art. 20k OCDI-USA, cf. notamment l'alinéa 4 : "Toute décision précédant la décision finale, y compris une décision relative à des mesures de contrainte, est immédiatement exécutoire et ne peut être attaquée que conjointement avec la décision finale. »

délivré par le directeur de l'Administration fédérale des contributions, et non pas par une autorité judiciaire, n'est pas suffisant pour consacrer une violation de la CEDH si les mesures sont exécutées en plein respect du principe de proportionnalité, avec au moins une instance de recours pour la personne visée.

Le **projet de loi pour une entraide administrative internationale en matière de conventions de double imposition**<sup>92</sup> reprend les dispositions des ordonnances aux conventions avec les Etats-Unis et l'Allemagne et en fait pour ainsi dire la procédure qui s'appliquera désormais à toutes les conventions de double imposition conclues par la Suisse qui auront une clause d'échange de renseignements pour fraude fiscale au sens du droit suisse. Dans la mesure où une loi fédérale serait un jour adoptée et divergerait sur certains points de ces deux ordonnances, il y aurait lieu d'amender ces dernières en conséquence.

### **2.3.3. Le “memorandum of understanding” à l'accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la Directive du Conseil 2003/48/CE du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, concernant l'entraide pour « fraude fiscale ou infractions équivalentes »**

Parallèlement aux travaux de la Commission et au moment de la remise du présent Rapport, le « paquet » des Bilatérales II a été finalisé et se trouve en phase de ratification par le Parlement. Fait notamment partie de ce paquet l'Accord sur la fiscalité de l'épargne.

Cet accord comprend **matériellement trois volets distincts** :

- une partie règle la mise en place d'une retenue d'impôt sur les intérêts de l'épargne de la part de la Suisse et un **échange de renseignements relatif à ces intérêts dans les cas de fraude fiscale ou infractions équivalentes**;
- une partie qui prévoit l'abaissement à 0% des impôts à la source respectifs des Etats parties sur les dividendes de participations importantes, ainsi que sur les intérêts et redevances entre sociétés associées, et
- une partie, sous forme de « Memorandum of Understanding » séparée, qui prévoit une **amélioration de l'entraide administrative en cas de fraude fiscale ou infractions équivalentes** dans le cadre des conventions de double imposition conclues par la Suisse et chaque Etat membre et qui n'est **pas limitée au domaine des intérêts de l'épargne**.

S'agissant de ce troisième volet, l'entraide administrative devra se concrétiser par l'adoption dans les **conventions de double imposition** entre la Suisse et ses Etats partenaires membres de l'UE d'une clause analogue à celle conclue avec les Etats-Unis et

---

<sup>92</sup> Cf. Ch. IV, ch. 4.3. ci-après, commentaire de la loi disposition par disposition et Annexe n° II.

l'Allemagne, laquelle permet notamment la saisie de documents, y compris bancaires, en cas de fraude fiscale ou infractions équivalentes (« the like »).

Une définition de ce terme (« infraction équivalente ») a été insérée dans le champ d'application de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, laquelle n'a cependant pas été concrétisée. On entend par « the like » une infraction qui revêt le même degré de gravité qu'une fraude fiscale. Il n'y a pas de définition générale de ce que pourrait être une « infraction équivalente ». Il s'agira de définir, dans le cadre des négociations bilatérales, les catégories de cas constituant des infractions équivalentes au regard de la procédure d'imposition appliquée par les Etats partenaires respectifs. Il doit s'agir d'infractions revêtant le même degré de gravité qu'une fraude fiscale en droit interne suisse. Une simple soustraction d'impôt ne saurait, dans ce contexte, constituer une infraction équivalente<sup>93</sup>.

La réflexion qui sous-tend cette solution conventionnelle est que, appliqué purement formellement, le critère de double incrimination peut aboutir dans certains cas à un résultat insatisfaisant s'il apparaît que, **en raison des particularités de la procédure de taxation** d'un Etat, la confiance du fisc a été trompée d'une façon qui **matériellement est comparable à une fraude fiscale telle que connue du droit suisse**. Il s'agit donc de procéder à une application « matérielle » du critère de double incrimination (non plus formelle), dans le cadre de laquelle la question de la rupture du lien de confiance entre le fisc et le citoyen est examinée eu égard aux spécificités de la procédure ordinaire de taxation en question.

Il y a lieu de retenir sur le plan de l'échange de renseignements en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, en relation avec le projet de loi sur l'entraide administrative, que :

- ce « Memorandum of Understanding » n'est **pas self-executing** et nécessite l'introduction de clauses spécifiques dans les conventions de double imposition bilatérales pour qu'une entraide administrative puisse avoir lieu entre administrations fiscales ;
- la **procédure applicable pour accorder l'entraide**, notamment sous forme de mesures de contrainte, ne sera pas différente de celle qui est décrite sous ch. 2.3.2 ci-dessus et ne nécessite par conséquent aucune disposition complémentaire ;

---

<sup>93</sup> A ce propos voir l'„Accord amiable du 23 janvier 2003 relatif à l'application de l'article 26 („échange de renseignements“) de la convention de double imposition américano-suisse du 2 octobre 1996“, publié in „Droit fiscal international de la Suisse“, Administration fédérale des contributions, Volume I, supplément n° 29 (2003), Etats-Unis, p. 44 a. La notion de „fraude et délits semblables“ y est déjà contenue en référence au texte même de l'article 26 de la Convention américano-suisse de double imposition. Plusieurs exemples pratiques sont évoqués et examinés dans le cadre des législations existantes suisse et américaine. Sans qu'un examen aussi détaillé n'ait lieu pour chaque partenaire à une convention de double imposition, il devrait en aller de même quant au principe.

- les **conditions** de l'entraide administrative, à savoir la commission d'une fraude fiscale d'après le droit suisse, ne sont **pas modifiées matériellement par cet accord**.

#### **2.3.4. Entraide administrative concernant les sociétés holding**

Sur mandat des ministres des Etats membres, le Comité des Affaires fiscales de l'OCDE a entamé en 1996 un projet initialement intitulé « concurrence fiscale dommageable » et a publié en avril 1998 un premier rapport de son activité<sup>94</sup>. Bien que la Suisse se soit abstenue d'approuver ce rapport et les Recommandations qu'il contient, elle n'a pas pu s'opposer en application des règles de fonctionnement de l'OCDE à ce que les sociétés holding au sens de l'article 28 LHID soient considérées comme «potentiellement dommageables» suite aux travaux ultérieurs de l'OCDE. L'OCDE est parvenue à cette appréciation en raison de la combinaison de l'exonération d'impôts au niveau cantonal et communal, de l'octroi de la réduction pour participations au niveau fédéral sans condition d'activité ou d'imposition préalable auprès de la société distributrice, ainsi que de la politique restrictive de la Suisse en matière d'échange de renseignements. Après de longs débats, il a été possible, en début d'année 2004, d'éviter que ces régimes soient considérés comme définitivement dommageables en prenant un engagement de négocier bilatéralement dans les traités de double imposition une clause **d'échange de renseignements** concernant les holdings.

A l'heure de la rédaction du présent rapport, aucune norme de ce type n'a encore été insérée dans une convention de double imposition. Pour le moment, la seule clause négociée, mais non encore paraphée, est celle de la convention de double imposition avec l'Autriche<sup>95</sup>. Les négociations avec d'autres Etats partenaires ne sont pas encore aussi avancées.

La Commission propose toutefois de régler d'ores et déjà dans le projet de loi la procédure relative à ce cas spécifique, ainsi qu'à d'autres cas qui pourraient se présenter à l'avenir, où la Suisse prévoirait dans une convention de double imposition une entraide administrative en sus de celle prévue pour les délits fiscaux. Cette entraide fait l'objet de la partie III du projet de loi (voir ci-après sous Ch. IV, Ch. 4.3.).

---

<sup>94</sup> Rapport de l'OCDE de 1998 « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial », Publications de l'OCDE, 2 Rue André-Pascal, 75775 Paris-Cedex 16, France.

<sup>95</sup> Le projet de texte est encore confidentiel en l'état.

## 2.4. Conclusions

L'analyse effectuée par la Commission a mis en exergue la nécessité de mieux régler d'une part **les procédures pénales en matière de soustraction d'impôts selon la LIFD et LHID** et, d'autre part, **la procédure d'entraide administrative en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune dans le contexte des conventions de double imposition.**

**Sur la base de cette analyse, la Commission propose deux projets :**

- un projet prévoyant **à la fois une révision des dispositions de procédure de la LIFD/LHID** en matière de poursuite des soustractions d'impôts<sup>96</sup> (ainsi que d'autres lois fiscales<sup>97</sup> par analogie avec les révisions proposées dans la LIFD/LHID) et **une révision de certaines dispositions pénales matérielles** de la LIFD/LHID<sup>98</sup>;
- un projet de **loi fédérale sur l'entraide administrative internationale en matière de conventions de double imposition.**

Les dispositions proposées par la Commission contemplent non seulement les besoins du droit interne suisse mais également les exigences de conformité aux dispositions de la CEDH et à la jurisprudence y relative.

---

<sup>96</sup> Plus précisément en matière de poursuite de « contraventions », auxquelles appartiennent les violations d'obligations de procédure et les soustractions d'impôts.

<sup>97</sup> Il s'agit essentiellement de l'introduction du principe d'opportunité dans la LIA, la LT et la TVA.

<sup>98</sup> Cf. aussi Ch. III, ch. 3.1. à 3.7. en sus des ch. précédents.

### III. AUTRES QUESTIONS QUI ONT ÉTÉ ABORDÉES PAR LA COMMISSION

#### *Propos préliminaires*

En sus des domaines pour lesquels la Commission est arrivée à la conclusion qu'il fallait adapter le droit existant, respectivement légiférer nouvellement, plusieurs autres questions (récurrentes) ont fait l'objet de débats. Dans certains cas, la Commission a retenu opportun de proposer une modification, dans d'autres elle a estimé que le statu quo était préférable, malgré une certaine « insatisfaction ». La nature controversée ou le caractère complexe de certaines dispositions justifie, de l'avis de la Commission, que les débats soient tous brièvement évoqués ci-après, y compris ceux qui n'ont pas conduit à une proposition d'amendement.

#### **3.1. La systématique des infractions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune<sup>99</sup>**

##### **3.1.1. Différence entre la soustraction et la fraude fiscale**

Il a été évoqué que la Suisse est souvent (pour ne pas dire toujours) critiquée dans les enceintes internationales<sup>100</sup> en raison du fait que son droit distingue, en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, entre « soustraction d'impôt » et « fraude fiscale ». N'y a-t-il dès lors pas lieu d'harmoniser le droit interne pour ne retenir, par exemple, que la soustraction fiscale, et de ne faire ensuite une distinction qu'entre soustraction simple et soustraction grave ?

La Commission est plutôt d'avis que ce n'est pas la distinction en elle-même qui est critiquée, mais **le fait que l'entraide administrative ne soit pas accordée pour la soustraction en guise de conséquence de cette systématique**. Si tel était le cas, on peut présumer que les critiques portant sur la gradation des délits cesseraient. La Commission est d'avis que l'OCDE ne saurait à ce propos influencer la systématique des infractions fiscales choisie par chaque Etat membre dans son droit interne, d'une part, et d'autre part qu'une répression plus sévère des personnes qui non seulement déclarent un revenu ou une fortune trop bas, mais qui usent aussi de faux à ces fins, n'est pas en soi un aspect problématique du droit actuel en vigueur. Cette distinction n'est pas arbitraire.

Il a néanmoins été relevé que la peine menace pour usage faux aux fins de soustraction d'impôt (3 ans selon 186 al. 1 LIFD ; 5 ans selon le CPS) paraît contestable à certains

---

<sup>99</sup> Articles 174 à 189 LIFD, incluant également les dispositions de procédure ; articles 55 à 61 LHID.

<sup>100</sup> Il s'agit en l'occurrence avant tout de l'OCDE qui dans chaque rapport, fiscal ou économique, adresse désormais la question de la coopération internationale offerte par la Suisse en matière fiscale et en critique la portée restreinte.

égards, si on considère que c'est la soustraction (cf. art. 175 LIFD) qui constitue le comportement délictuel «typique». Cette dernière demeure d'ailleurs sanctionnée de l'amende, en concours avec la peine pour l'usage de faux.

La Commission est d'avis que la systématique actuelle ne nécessite pas une réforme en profondeur sur la question de la gradation des infractions et est en faveur du maintien de la dichotomie actuelle entre soustraction fiscale et fraude fiscale.

### 3.1.2. Tentative de soustraction<sup>101</sup>

Un membre de la Commission particulièrement au fait des questions pratiques relatives à la répression des soustractions fiscales a relaté **qu'il était difficile, en matière de soustraction d'impôt, de réprimer des tentatives à proprement parler**. Ceci est dû aux caractéristiques de la procédure suisse et de son déroulement (procédure en rappel d'impôt, procédure en soustraction). Le fait que ce soit la même autorité, en Suisse, qui traite le rappel d'impôt et qui mène la procédure en soustraction pose inévitablement la question de l'utilisation des renseignements obtenus en procédure de rappel d'impôt et, selon lui, les cas où le fisc se trouve confronté à poursuivre une «tentative» de soustraction sont très rares. Pour cette raison, il ne voyait pas l'opportunité d'envisager une quelconque modification aux dispositions actuelles en la matière.

Un autre membre de la Commission s'est interrogé sur l'opportunité d'avoir en matière de **soustraction d'impôts une peine plus restreinte pour la tentative (art. 176 al. 2 LIFD)**. Le principe de l'atténuation de la peine pour la tentative est communément admis en droit pénal ordinaire (art. 21 et ss. en relation avec l'art. 65 CPS). La différence consiste ici en le fait que l'art. 176 LIFD ne prévoit pas une possibilité d'atténuation comme les art. 21 et 65 CPS, **mais la fixation systématique de l'amende aux deux tiers de l'amende qui aurait dû être prononcée pour l'infraction consommée**.

Sans considérer que cette disposition est vraiment problématique, la Commission constate que la LIFD et la LHID créent pour ainsi dire un « seuil intermédiaire » entre la violation de l'obligation de procédure et la soustraction d'impôt.

La Commission est d'avis qu'il n'y a pas de nécessité de modifier cette disposition.

### 3.1.3. Instigation, complicité, participation<sup>102</sup>

La participation à une infraction fiscale sous forme d'instigation, de complicité ou de participation est très difficile à établir. Cette disposition comporte inévitablement des aspects problématiques de sorte que, de l'avis de la grande majorité de la Commission, il était d'emblée prévisible qu'il serait difficile d'arriver en pratique à une meilleure disposition que celle qui existe actuellement.

---

<sup>101</sup> Il s'agit des articles 176 LIFD et 56 al. 2 LHID.

<sup>102</sup> Il s'agit des articles 177 LIFD et 56 al. 3 LHID.

Cette disposition a suscité de sérieuses interrogations quant à l'opportunité de maintenir la **responsabilité solidaire** qu'elle prévoit en l'état pour le complice, l'instigateur ou le coauteur.

La Commission a tout d'abord constaté que cette disposition n'est autre que l'application du principe ancré en droit helvétique selon lequel celui qui contribue à causer un dommage doit contribuer à le réparer et s'attendre à ce qu'on puisse le rechercher en justice à ces fins. Il n'y a a priori pas de raison particulière de ne pas l'appliquer envers l'Etat. En ce sens, quelle que soit la qualification qu'on donne au contribuable vis-à-vis de l'Etat, il n'est pas erroné de prévoir que celui qui a contribué à soustraire un montant dû à l'Etat soit tenu non seulement de payer l'amende pour son comportement délictuel, mais aussi de contribuer à réparer un dommage si besoin est. Une telle responsabilité solidaire est également prévue dans la Loi fédérale sur le Droit Pénal Administratif<sup>103</sup>.

La Commission a cependant aussi constaté que **la position de contribuable vis-à-vis de l'Etat est particulière**: d'une part, il n'est pas entièrement logique qu'un contribuable soit « substitué » par un autre pour le **paiement de sa dette envers l'Etat** (à supposer qu'un contribuable n'ait pas les liquidités suffisantes, une autre personne devra s'acquitter de l'impôt dû par un contribuable ; l'un pourrait en théorie acquitter deux impôts, le sien et celui du tiers qui a commis l'infraction à laquelle il a participé, tandis qu'un autre contribuable n'aura pas acquitté son impôt du tout). D'autre part, certains experts ont remarqué que la mesure de la solidarité peut être totalement inadaptée à la situation de la personne tenue solidairement. L'impôt et ses intérêts de retard sont « taillés » pour une situation patrimoniale bien définie. Si un contribuable est redressé pour 5 millions d'impôt, c'est que cet impôt est proportionnel à sa propre capacité contributive, respectivement sa situation patrimoniale. En rendant aussi responsable un tiers de cet impôt (en sus de l'amende qu'il doit payer pour son comportement illicite), on peut placer ce tiers dans une situation totalement démesurée par rapport à sa propre capacité contributive, respectivement sa situation patrimoniale (une petite fiduciaire recherchée solidairement pour le redressement d'un gros client).

La Commission est d'avis que l'amende pour toutes les formes de participation doit être plus sévère que les actuels 10'000.- de l'art 177 al. 2 LIFD (et son pendant dans la LHID, art. 56 al. 3), mais que la solidarité, si elle est maintenue, doit être limitée en fonction de la capacité contributive du tiers instigateur ou participant.

Quelques membres de la Commission auraient même été favorables à la suppression totale de la solidarité du moment que l'amende est plus conséquente, mais finalement **la Commission propose une modification qui réduirait la solidarité en fonction de la capacité contributive, en fixant une amende plus conséquente avec un maximum de 100'000.- FS (cf. Ch. IV, ch. 4.1., n° 1.4.)**.

---

<sup>103</sup> Voir l'article 12 al. 3 DPA (note marginale : D. Soustraction d'une contribution, obtention frauduleuse d'un subside) : « Celui qui, intentionnellement, a commis l'infraction ou y a participé répond solidairement, avec les personnes assujetties au paiement selon le 2<sup>e</sup> alinéa, du montant à percevoir ou à restituer. »

### 3.1.4. Statut des pièces comptables dans les procédures pour fraude fiscale <sup>104</sup>

La LIFD et la LHID énumèrent au nombre des titres les **bilans** et les **comptes de pertes et profits**. De ce fait, si une soustraction est réalisée au moyen de ces derniers, il y a une **soustraction fiscale en concours avec un usage de faux** (le bilan et le compte de pertes et profits sont des « titres » au sens de l'article 110 al. 5 CPS).<sup>105</sup>

Certains membres de la Commission ont soulevé la question qu'un bilan, même révisé, reste un document établi par le contribuable, lequel sera soumis à un contrôle, et par conséquent se demandent s'il est correct le qualifier de « titre ». En effet, compte tenu de la procédure « mixte » de taxation en vigueur en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, un bilan et un compte de pertes et profits ne sont pas des documents établis par un tiers dont la valeur probante est censée dispenser de toute analyse complémentaire, mais plutôt **le point de départ des vérifications du taxateur**<sup>106</sup>. Il existe donc de facto une autre relation entre le contribuable et le taxateur, par rapport à celle qui existe entre la société et les tiers qui se fondent sur ses bilans. S'il est vrai que pour ces derniers les bilans et/ou comptes de pertes et profits revêtent la qualité d'un document destiné et propre à prouver un fait ayant une portée juridique, il est douteux qu'on puisse soutenir que cela soit aussi le cas **vis-à-vis des taxateurs** dont la tâche est de vérifier annuellement si la taxation de la société repose sur des données correctes, établies par le contribuable lui-même et soumises à leur contrôle. Pour ces membres de la Commission, une conception entièrement logique de la fraude fiscale commise au moyen de faux dans les titres supposerait en principe que les documents utilisés pour tromper les taxateurs ne soient pas établis par le contribuable lui-même mais par des tiers.

Un autre membre de la Commission met en balance avec ce raisonnement une autre approche. En Suisse, les exigences quant à la présentation du bilan sont très élevées : en aucun cas une société ne peut présenter une situation plus favorable qu'elle ne l'est et c'est ce présupposé qui est vérifié par l'organe de révision. Le devoir du réviseur est d'attester la conformité des bilans et comptes de pertes et profits à une loi qui pose des critères très sévères. C'est **ce degré élevé de formalisme qui rend difficile**, selon lui, **de contester la qualité de « titre » à un document dont la fonction primaire est de refléter la conformité à la loi**. En outre, les exigences qui sont applicables maintenant aux sociétés devraient tôt ou tard être étendues également à toutes les sociétés de personnes, associations etc. Il s'agit d'une tendance assez claire.

---

<sup>104</sup> Entrent en considération ici les art. 125 al. 3, 186 LIFD, 42 et 59 LHID.

<sup>105</sup> « 5. Sont réputés titres tous écrits destinés et 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.<sup>99</sup> (...) ».

<sup>106</sup> La procédure de taxation en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, dite « mixte », est fondée en Suisse sur la production d'une déclaration d'impôt par le contribuable, d'une part, et son examen annuel systématique par un taxateur, d'autre part. Il ne s'agit pas, à ce stade, d'un examen comparable à une révision en profondeur de la situation d'un contribuable, mais d'une vérification annuelle attentive de la déclaration et de ses annexes, laquelle distingue la procédure mixte de la procédure d'auto-taxation pure (où l'impôt est perçu sur la base de la seule déclaration du contribuable, avec pour seule possibilité ultérieure de contrôle une vérification en profondeur de la situation du contribuable portant en général sur plusieurs années).

La Commission a en outre constaté qu'en modifiant (de quelque manière que ce soit) la notion de ce qu'est un titre et de ce qui ne l'est pas, des conséquences directes se produiraient en matière de coopération internationale. En effet, l'entraide judiciaire est accordée depuis vingt ans pour fraude fiscale sur la base de l'EIMP (et quelques traités bilatéraux) lorsque une fraude est notamment commise à l'aide de fausses factures, qui entraînent un faux compte de pertes et profits (et accessoirement faussent les fonds propres au bilan). Si à l'avenir les bilans et comptes de pertes et profits étaient tracés des dispositions actuelles de la LIFD et de la LHID, parce qu'ils ne sont pas des documents établis par des tiers et parce qu'ils sont effectivement contrôlés par le taxateur, cela remettrait entièrement en question les fondements de la coopération internationale accordée par la Suisse avec des conséquences prévisibles indésirables.

A l'inverse, étendre le cercle des personnes astreintes à tenir une comptabilité<sup>107</sup> reviendrait d'une part à « élargir » cette situation déjà insatisfaisante du pur point de vue de la logique quant à la notion du « titre ».

### 3.1.5. La procédure d'inventaire<sup>108</sup> et les infractions<sup>109</sup> y relatives

Un membre de la Commission a exprimé un certain scepticisme à l'égard de la façon dont la procédure d'inventaire était appliquée en pratique dans les Cantons. Les dispositions légales existantes, y compris la disposition pénale relative à la dissimulation de biens successoraux dans la procédure d'inventaire, ne nécessitent pas de modifications, selon lui, **mais la pratique des Cantons devrait être harmonisée sous impulsion de l'Administration fédérale des contributions**. A sa connaissance, cette institution, qui est une chance de mettre à jour - respectivement d'éviter - d'ultérieures soustractions, n'est pas appliquée comme elle devrait l'être. Certains Cantons semblent ne plus procéder du tout à l'établissement d'un tel inventaire. La Commission pense que ce « désintérêt » s'est accru depuis qu'une grande partie des Cantons a aboli l'impôt sur les successions pour les descendants. Concrètement, il est aussi important de savoir quand exactement une procédure d'inventaire est close pour procéder à l'ouverture de poursuites.

La Commission pense que **ce thème pourrait être traité par l'AFC lorsque cette dernière se penchera sur les premiers effets du passage à la taxation annuelle postnumerando**. Une voie possible pour améliorer la situation existante serait, par

---

<sup>107</sup> Seraient visés en premier lieu les avocats, médecins et autres professions libérales qui actuellement n'ont pas cette obligation, mais qui en pratique optent néanmoins souvent pour la tenue d'une comptabilité, notamment en raison de la TVA.

<sup>108</sup> Art. 154 à 159 LIFD et 54 LHID. La procédure d'inventaire est destinée à réduire les possibilités de soustraction d'impôt en faisant un état précis des avoirs d'un contribuable à sa mort. En résumé, à moins qu'on présume qu'un contribuable n'a pas laissé de fortune, un inventaire doit être établi dans les deux semaines qui suivent son décès, lequel comprend sa fortune, celle de son conjoint et de ses enfants mineurs sous autorité parentale. Les héritiers ne peuvent pas disposer de biens avant l'inventaire sans autorisation de l'autorité compétente, qui est l'autorité fiscale cantonale du lieu où le défunt avait son dernier domicile. Les héritiers, leurs représentants légaux ou un exécuteur testamentaire doivent coopérer à l'établissement de l'inventaire en donnant tous renseignements utiles et, le cas échéant, en donnant accès aux locaux dont disposait le défunt (voire leur propres locaux).

<sup>109</sup> Art. 178 LIFD et 56 al. 4 LHID.

exemple, d'essayer d'établir un « catalogue minimal » des cas où les autorités fiscales cantonales doivent procéder à l'inventaire.

### 3.1.6. Récentes modifications du Code Pénal Suisse (CPS)

Une récente modification prévue du CPS<sup>110</sup> contient une nouvelle définition des peines privatives de liberté et implicitement des crimes et délits (« Livre 1, Partie 1, Titre 2, Conditions de la répression »). Une autre modification, déjà entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 2002<sup>111</sup>, a une incidence sur les délais de prescription prévus dans les lois fiscales fédérales, y compris la LIFD et la LHID.

#### *Nouvelle définition des peines*

La « **peine privative de liberté** » est définie de manière générale à l'article 40 nouveau CPS comme une peine de « six mois au moins et de vingt ans au plus ». L'article 34 nouveau CPS introduit la « **peine pécuniaire** ». Les notions de « réclusion », « d'emprisonnement » et « d'arrêts » sont abandonnées<sup>112</sup>. L'art. 103 nouveau CPS prévoit que sont des contraventions les infractions passibles d'une amende<sup>113</sup>.

A teneur de l'art. 10 al. 3 nouveau CPS, **les délits** (par ex. la fraude fiscale ou l'escroquerie en matière de prestations et de contributions) demeurent toujours passibles d'une peine privative de liberté **n'excédant pas trois ans** ou d'une peine pécuniaire (art. 9 al. 2 CPS actuel en relation avec l'article 36 CPS actuel).

L'article 333 nouveau CPS règlera la relation entre le code pénal et les lois fédérales et cantonales jusqu'à une adaptation de ces dernières. Il s'agit pour ainsi dire d'une « clé de conversion » automatique qui a été prévue par le législateur en raison du grand nombre de lois fédérales qui contiennent des dispositions pénales se référant à la partie générale du CPS. La LIFD et la LHID prévoient elles-mêmes des sanctions pécuniaires pour les contraventions (pas de peines privatives de libertés) mais prévoient, pour les délits, l'emprisonnement (3 ans au plus selon l'actuel art. 36 CPS) ou l'amende jusqu'à 30'000 francs. De l'avis de la Commission, **l'alinéa 2 du nouvel article 333 CPS** devrait être suffisant pour régler la transition lors de l'entrée en vigueur des nouvelles définitions, en ce qu'il prévoit expressément que « dans les autres lois fédérales, l'emprisonnement est remplacé par une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire ». Ce faisant, les peines actuelles d'emprisonnement (maximum de 3 ans selon la définition de l'actuel CPS) prévues dans la LIFD/LHID pour fraude fiscale et détournement de l'impôt à la source seraient automatiquement maintenues. Ce qui change

---

<sup>110</sup> FF 1999 1787, Modification du 13 décembre 2002, pas encore en vigueur ; pourrait entrer en vigueur en 2006 ou après cette date.

<sup>111</sup> Ch. I de la LF du 22 mars 2002 (Prescription de l'action pénale); RO **2002** 2986 2988 ; FF **2002** 2512 1579.

<sup>112</sup> Voir aussi l'art. 41 nouveau CPS qui prévoit la possibilité de prononcer à certaines conditions une courte peine privative de liberté inférieure à six mois.

<sup>113</sup> L'actuel article 101 CPS prévoit que sont des contraventions les infractions passibles des arrêts ou de l'amende ou exclusivement de l'amende.

principalement en matière de délits fiscaux (lorsque la loi entrera en vigueur) est que le juge pénal appelé à trancher de délits disposera, dès l'entrée en vigueur de cette révision, de la « peine pécuniaire » qui se fixe selon un concept de « **jours amende** » : leur détermination se fera en deux temps, à savoir d'abord la détermination des jours amende (maximum 360) d'après le degré de faute de l'auteur, et ensuite leur quotité (un maximum de 3000.- par jour) en fonction de la situation économique et personnelle du prévenu au moment du jugement.

Il n'est pas exclu qu'à un stade ultérieur les art. 186 et 187 LIFD, ainsi que l'art. 59 LHID soient adaptés en conséquence et mentionnent expressément une peine privative de liberté de trois ans au plus ou une peine pécuniaire.

### *Délais de prescription de la poursuite pénale*

La modification du CPS **qui est déjà entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> octobre 2002** (à la suite de la suppression de l'ancien l'art. 72 CPS et de la modification de l'art. 70 CPS) a une incidence sur les délais de prescription prévus dans les lois fédérales ayant des dispositions pénales, dont la LIFD et la LHID. Le **nouvel alinéa 5 de l'actuel article 333 CPS** (qui deviendra en principe l'alinéa 6 de la disposition révisée en 2006 au plus tôt) prévoit une clé de conversion des délais de prescription, à l'instar de ce qui est prévu pour les peines.

En résumé, le système actuel de la prescription relative de l'action pénale, avec possibilité de suspension ou d'interruption jusqu'à une prescription absolue, est remplacé par une seule prescription (absolue ?) de l'action pénale en fonction de la gravité de l'infraction. Celle-ci est plus longue à la base, d'après la clé de conversion, parce que, comme pour le code pénal, les dispositions prévoyant une suspension/interruption de la prescription dans les lois fédérales sont abrogées (art. 333 nouvel al. 5, lettre c CPS ; avec une exception pour l'art. 11 al. 3 de la loi sur le DPA).

Cette clé de conversion est valable jusqu'à l'adaptation de chaque loi en question, après quoi, les éventuelles nouvelles dispositions sur la prescription adoptées dans chaque loi feront foi.

La Commission pense que cette clé de conversion, qui s'applique tant à la LIFD qu'à la LHID, ne pose pas de problème majeur, si ce n'est qu'elle conduit à **un délai de prescription très long en matière de poursuite de soustractions fiscales** : l'actuelle prescription de 10 ans (prescription absolue de 15 ans selon 184 al. 2 LIFD et 58 al. 3 LHID) devient, en application de la clé de conversion, **20 ans** (art. 333 al. 5, lettre b CPS). Outre à être très important, ce délai n'est d'une part plus en ligne avec celui de la procédure en rappel d'impôt qui est aussi de 10 ans et de 15 ans pour la prescription absolue (art. 152 LIFD et 53 LHID), de même qu'il est d'autre part supérieur au délai de prescription pour la poursuite d'une fraude fiscale (15 ans en application de l'art. 333 al. 5, lettre a CPS). Ce point pourrait aussi, le cas échéant, faire l'objet d'une modification à l'avenir (réduction/harmonisation de ces délais de prescription).

### 3.1.7. La fixation de l'amende en cas de soustraction d'impôt dans la LIFD et la LHID

Bien que cette question n'ait pas soulevé des problèmes pratiques significatifs par le passé, la Commission a constaté qu'il y a eu des critiques<sup>114</sup> concernant la fixation de l'amende pour la soustraction d'impôt en application des art. 175 al. 2 LIFD et 56 al. 1 par. 4 LHID. La sous-commission de droit national s'est penchée sur cette question et a examiné l'opportunité de modifier ou non, voire seulement partiellement, ces dispositions.

Il est prévu dans les deux dispositions susmentionnées qu'en règle générale l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait et qu'une réduction jusqu'au tiers de ce montant est possible en cas de faute légère (pas de réduction totale). L'amende peut être fixée dans les cas graves (par ex. récidive) jusqu'à concurrence de trois fois le montant soustrait.

Le droit pénal ordinaire ne connaît pas de peine minimale « fixe », ni la possibilité que le juge soit limité à un montant minimal lors de l'atténuation de la peine. A priori on pourrait en tirer la conclusion que ce mode de fixation de la peine n'est pas compatible avec l'important principe de droit pénal suisse selon lequel toute peine, y compris une amende, doit être prononcée en fonction de la faute de l'auteur<sup>115</sup> : un montant fixe déterminé par rapport au montant soustrait ne répondrait pas vraiment à cette exigence.

Il est difficile de se prononcer de façon concluante sur cette question. D'une part, il ne faut pas perdre de vue que cette sanction pécuniaire doit être dissuasive puisque le législateur helvétique, contrairement à d'autres législateurs a renoncé à sanctionner une soustraction fiscale d'une peine privative de liberté. Une appréciation de cette amende par rapport à l'impôt soustrait est une indication qui est de nature à dissuader le contribuable de commettre l'infraction. D'autre part **et surtout**, le Tribunal fédéral a jugé de jurisprudence constante que les principes du CPS en matière de fixation de la peine sont applicables aux dispositions pénales fiscales (ceci vaut même si l'art. 175 al. 2 LIFD ne fait pas référence au degré de faute<sup>116</sup>). Le Commentaire à la LIFD<sup>117</sup> précise à ce sujet que la sanction varie selon le degré de la faute entre le tiers et le triple de l'impôt soustrait et qu'une détermination de la peine qui ferait abstraction du degré de faute (par exemple sur seule la base du rapport entre impôt soustrait et impôt dû) n'est pas admissible.

La Commission reconnaît qu'on peut avoir des avis divergents au sujet de cet alinéa, mais elle est d'avis qu'il ne fait pas abstraction des principes de droit pénal ordinaire et que la pratique instaurée en la matière est suffisamment établie pour reconnaître que cette disposition peut être maintenue pour l'essentiel dans son état actuel. Elle propose sous Ch. IV, ch. 4.1., n° 1.3. ci-après et **en relation avec l'introduction du principe d'opportunité** (nouvel art. 183 LIFD et nouvel art. 58b LHID avec renvoi à l'art. 183 LIFD) **de modifier uniquement la réduction de la peine en cas de faute légère**, cette dernière devant pouvoir être plus importante que le tiers de l'impôt soustrait actuellement prévu si d'un

---

<sup>114</sup> Voir à ce sujet pour un résumé de la question l'article du Prof. Dr. iur. Guido Jenny in ASA 66, p. 257 : « Verschuldensprinzip und Strafzumessungsregeln im Steuerstrafrecht ».

<sup>115</sup> Art. 48, al. 2 et art. 63 CPS.

<sup>116</sup> La proportionnalité à la faute est expressément mentionnée à l'art 56, al. 1, par. 4 LHID.

<sup>117</sup> Agner, Digeronimo, Neuhaus, Steinmann, « Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct : Complément au Commentaire de Peter Agner, Beat Jung et Gottard Steinmann », p. 373, ch. 2.4. et également « Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct », Agner, Jung, Steinmann, p. 80, ch. 3.

autre côté l'administration fiscale a la possibilité de renoncer à une poursuite dans certaines conditions.

## **3.2. La question plus générale de la politique de coopération internationale de la Suisse en matière fiscale**

### **3.2.1. Les travaux de l'OCDE en matière de transparence et d'échange de renseignements**

Les travaux de l'OCDE dans le domaine de l'échange de renseignements se sont développés sur **trois fronts** durant ces dernières années, d'une part dans le cadre du **rapport 2000 sur l'accès aux renseignements bancaires** à des fins fiscales<sup>118</sup>, d'autre part au sein du Forum sur les « **Pratiques fiscales dommageables** »<sup>119</sup>, où l'échange de renseignements constitue une composante essentielle pour qu'un régime fiscal préférentiel ne soit pas considéré comme dommageable, et enfin, depuis 2003, de manière plus ciblée au sein d'un **comité mixte, appelé « Global Forum »**, issu initialement des travaux sur les pratiques fiscales dommageables et composé d'Etats membres de l'OCDE et des juridictions qui ont pris l'engagement de coopérer avec l'OCDE en matière de standards de transparence et d'échange de renseignements.

Les travaux de l'OCDE continuent dans l'optique d'obtenir de tous les Etats membres et des juridictions tierces qui ont souscrit un engagement d'appliquer les standards OCDE en matière de transparence et d'échange de renseignements une entraide administrative effective **qui s'applique à tous les contribuables** (sociétés et personnes physiques) **et qui englobe également la transmission de renseignements de nature bancaire sans condition de double incrimination**<sup>120</sup>.

Théoriquement ce standard aurait dû être atteint en 2006, mais les travaux du Global Forum ne sont pas aussi avancés, en raison de l'opposition de la Suisse, du Luxembourg, de l'Autriche et de la Belgique, qui n'ont pas accepté ce standard et qui se sont abstenus d'approuver les rapports y relatifs de l'OCDE.

Le Conseil de l'OCDE a examiné en outre le 18 septembre 2003 un projet de Recommandation visant à obtenir au sein des Etats membres une définition unique de la « fraude fiscale » (qui couvrirait techniquement la notion de soustraction en Suisse) et à lever en conséquence le secret bancaire en cas de soustraction fiscale. **Le Conseil de l'OCDE n'a pas été en mesure d'approuver cette Recommandation en raison de l'opposition des quatre pays susmentionnés mais il a :**

- noté qu'un projet de recommandation sur l'amélioration de l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales avait été présenté au Conseil pour

---

<sup>118</sup> Cf. note 71 ci-dessus.

<sup>119</sup> Rapport de l'OCDE de 1998 « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial », Publications de l'OCDE, 2 Rue André-Pascal, 75775 Paris-Cedex 16, France ; Rapport de l'OCDE de 2000 « Vers une coopération fiscale globale » ; Rapport de l'OCDE de 2001 « The 2001 Progress Report » ; Rapport de l'OCDE de 2004 « The 2004 Progress Report ».

<sup>120</sup> Concrètement cela signifierait que l'échange de renseignements a lieu, y compris sur des renseignements de nature bancaire, indépendamment de la réalisation ou non d'une infraction dans les deux Etats.

décision et qu'il n'avait pas fait l'objet d'un consensus ;

- noté que 28 pays membres pouvaient accepter la définition commune de la fraude fiscale et que 26 pouvaient convenir de prendre les initiatives appropriées pour assurer d'ici au 31 décembre 2005 l'accès aux renseignements bancaires aux fins de vérification de la dette fiscale et à toute autre fin d'administration fiscale ;
- noté par ailleurs l'importance des travaux en cours de l'OCDE sur la fiscalité.

On peut interpréter cette décision comme enjoignant au Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE de modérer ses interventions dans le domaine politiquement sensible de la protection de la sphère privée et de re-concentrer ses disponibilités sur des questions directement liées à la fiscalité. Ceci ne signifie toutefois pas encore que certains Etats membres de l'OCDE et du G7 se contenteront de l'état des choses (la question de l'entraide concernant les régimes fiscaux préférentiels ne se recoupe pas nécessairement avec la question des renseignements de nature bancaire). Les Etats membres importants de l'OCDE (notamment le G7) continueront d'exercer des pressions, directes ou par le biais du Global Forum, pour que la Suisse élargisse son entraide administrative selon l'article 26 révisé du Modèle de Convention de l'OCDE.

### **3.2.2. La récente négociation des accords de coopération judiciaire et administrative avec l'Union européenne (Schengen et « Fraude douanière »)**

A l'heure où la Commission rend le présent rapport, le paquet dit des « Bilatérales II » a été signé par les gouvernements des Etats parties. Bien que s'agissant de traités qui portent avant tout sur les impôts dit « indirects »<sup>121</sup>, les solutions retenues méritent d'être brièvement évoquées. Ce bref résumé ne peut toutefois rendre compte exhaustivement des dispositions complexes de ces accords ; il est prié de se reporter au texte même de ces dispositions.

#### ***a. Adhésion à l'Accord de Schengen***

Le Traité de Schengen (comprendre son Accord d'application du 19 juin 1990) traite de l'entraide judiciaire et non pas administrative, à savoir de la coopération entre autorités judiciaires et non pas de la coopération entre autorités administratives.

L'article 51 Schengen, en relation avec d'autres dispositions légales pertinentes du même traité ou d'autres conventions de l'UE, prévoit que dans le cadre de l'entraide judiciaire en matière d'impôts indirects et directs, un Etat partie à l'accord ne peut refuser de procéder à des mesures de contrainte, en l'occurrence la perquisition et la saisie, que si une infraction n'est pas sanctionnée d'une peine privative de liberté de plus de 6 mois dans l'Etat requérant et dans l'Etat requis ou (interprétation cumulative de l'UE) si elle n'est pas susceptible dans l'un des deux Etats (entendre ici la décision de condamnation

---

<sup>121</sup> Il s'agit avant tout, mais non exclusivement, des droits de douane, des accises et de la TVA.

d'une autorité administrative) d'un recours devant une juridiction compétente notamment en matière pénale<sup>122</sup>.

Ceci signifie concrètement que la Suisse serait tenue de fournir une entraide judiciaire exhaustive en matière de soustractions dans le domaine des droits de douanes, des accises et de la TVA sur les échanges de marchandises et de services.

La situation est quelque peu plus complexe en matière d'impôts directs. Dans ce domaine, la Suisse n'est pas tenue d'accorder l'entraide judiciaire selon le dispositif actuel de l'art. 51. La Suisse estime à cet égard, comme ceci est exprimé dans une déclaration unilatérale au traité, qu'il ne fait pas de doute qu'en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, les tribunaux appelés à trancher des contraventions en Suisse sont des tribunaux administratifs auxquels l'ordre juridique suisse ne confère pas de compétence additionnelle en matière pénale.

L'acquis européen est toutefois sujet à modifications. Dans l'hypothèse où le principe de double incrimination en matière fiscale était supprimé, voire modifié, **un mécanisme dit de « opting out » a été prévu de sorte que la Suisse ne soit pas tenue d'accorder automatiquement l'entraide judiciaire en matière de simple soustraction fiscale sans son accord implicite.**

Dans le cadre de l'approbation parlementaire de cet Accord, le Conseil fédéral a proposé de modifier l'art. 182 LIFD et d'ajouter un nouvel art. 57a LHID aux fins d'harmoniser les procédures en soustraction devant les instances administratives de recours. Ces modifications ponctuelles s'inscrivent matériellement dans le cadre de la révision que propose la Commission, les libellés et la systématique étant toutefois différents puisque la présente est une révision plus globale. Les dispositions d'accompagnement de l'Accord de Schengen sont toutefois censées entrer en vigueur simultanément à l'Accord sur Schengen, raison pour laquelle il n'est pas possible d'attendre les travaux qui pourraient avoir lieu à la suite du présent rapport. Dans un second temps, si les modifications présentées ci-après par la Commission devaient être retenues et proposées au Parlement, elles pourraient se substituer sans autre à ces deux dispositions, entre-temps entrées en vigueur, sans qu'il n'y ait des changements sur le plan matériel en relation avec l'Accord d'adhésion à Schengen.

---

<sup>122</sup> Le texte exact de l'art. 51 est le suivant : « Les Parties Contractantes ne subordonnent pas la recevabilité de commissions rogatoires aux fins de perquisition et de saisie à des conditions autres que celles ci-après :

- a) le fait qui a donné lieu à la commission rogatoire est punissable selon le droit des deux Parties Contractantes d'une peine privative de liberté ou d'une mesure de sûreté restreignant la liberté d'un maximum d'au moins six mois, ou punissable selon le droit d'une des deux Parties Contractantes d'une sanction équivalente et selon le droit de l'autre Partie Contractante au titre d'infraction aux règlements poursuivie par des autorités administratives dont la décision peut donner lieu à un recours devant une juridiction compétente notamment en matière pénale;
- b) l'exécution de la commission rogatoire est compatible avec le droit de la Partie Contractante requise. »

Les versions anglaises, italiennes et allemandes du passage pertinent sont libellées comme suit : « ...before a court having jurisdiction in particular in criminal matters ; » ; « davanti ad una giurisdizione competente in particolare in materia penale ; » ; « ...gegen deren Entscheidung ein auch in Strafsachen zuständiges Gericht angerufen werden kann ; ».

**b. L'Accord sur la « Fraude douanière »**

En matière de droits de douanes, d'accises et de TVA sur les échanges de marchandises et de services, l'accord conclu simultanément en matière de fraude douanière<sup>123</sup> prévoit désormais également une entraide **administrative et une entraide judiciaire renforcées**, y compris en matière de soustractions. Que ce soit dans la partie «entraide administrative» ou dans la partie «entraide judiciaire» de cet accord, il est prévu une coopération pour toutes les soustractions d'impôts couvertes par l'Accord, y compris sous forme de mesures de contrainte, telle la levée du secret bancaire.

La coopération administrative se fonde sur le **principe des pouvoirs nationaux**, de sorte que les administrations suisses accorderont l'entraide sur la base des pouvoirs qui leurs sont conférés par la loi fédérale sur le Droit Pénal Administratif. Dans ce contexte, les mesures de contrainte seront subordonnées à la condition que l'autorité requérante dispose elle-même de pouvoirs coercitifs<sup>124</sup> ou, à défaut, qu'elle ait eu recours à une autorité judiciaire à ces fins.

Enfin, la coopération sera désormais également possible, en application de cet accord spécifique, pour **des états de fait qui relèvent du « blanchiment » d'argent dans les Etats membres de l'Union européenne**, à condition que l'infraction préalable soit une infraction punie de plus de six mois dans les deux états : en Suisse, ceci équivaut en l'état à la fraude fiscale.

**3.2.3. La différence de coopération en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et en matière d'impôts douaniers, taxe sur la valeur ajoutée et accises**

La Commission constate que les changements apportés au domaine de la coopération internationale en matière d'impôts par les deux Accords mentionnés sous ch. 3.2.2. sont substantiels et consacrent<sup>125</sup> une différence importante entre impôts indirects selon la conception en UE et impôts sur le revenu et sur la fortune.

Dans l'hypothèse où ces accords entrent en vigueur, le standard de coopération internationale pratiqué par la Suisse en matière d'impôts sera différent selon qu'il s'agit d'impôts

- douaniers, taxe sur la valeur ajoutée et accises dont la compétence de perception appartient à la Confédération : pour ces derniers la coopération s'étendra aux contraventions et sera basée sur le principe des pouvoirs nationaux avec pleine

---

<sup>123</sup> Le titre exact de cette convention paraphée le 25 juin 2004 est « Accord entre la Communauté européenne et ses Etats membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers. »

<sup>124</sup> Concrètement, l'autorité de poursuite étrangère devra avoir ouvert une poursuite pénale et délivré un mandat de perquisition et de saisie.

<sup>125</sup> En l'état dans les relations avec les Etats membres de l'Union européenne, mais il s'agit en soi d'un volet très important de la coopération internationale de la Suisse en matière d'impôts.

application des mesures de contrainte à disposition des administrations fédérales en vertu de la Loi fédérale sur le Droit Pénal Administratif ; et

- impôts sur le revenu et la fortune dont la compétence de perception appartient aux Cantons : pour ceux-ci, la coopération ne sera possible, le cas échéant avec mesures de contrainte dont la procédure sera réglée dans la nouvelle loi fédérale en projet, qu'en présence d'une fraude fiscale, voire fraude fiscale ou infraction équivalente.<sup>126</sup>

Cette distinction correspond à la situation en droit interne suisse décrite dans le chapitre II sous ch. 2.1. à 2.1.2.3.

La Commission constate qu'il existera désormais, par rapport à la situation actuelle, une **meilleure logique entre pouvoirs de l'administration suisse sur le plan interne et coopération internationale.**

En principe cette évolution devrait contribuer à atténuer le mécontentement et les pressions d'Etats partenaires européens importants pour la Suisse qui souhaitaient une amélioration de cette entraide, d'une part, et d'autre part à consolider le principe de l'égalité de traitement entre domaine interne et coopération internationale. En effet, pour ce qui a trait à ce dernier, la Suisse s'est souvent défendue des attaques formulées à l'encontre de sa politique d'échange de renseignements en avançant qu'elle appliquait les mêmes principes qui valaient sur le plan interne. Or, ceci n'était pas entièrement le cas puisque, en tous les cas à teneur de la loi, les autorités fiscales avaient des pouvoirs plus étendus qui leur permettaient déjà, à certaines conditions, au stade de la soustraction de faire recours à des mesures de contrainte<sup>127</sup>.

---

<sup>126</sup> Cf. ch. 2.3.3. ci-dessus.

<sup>127</sup> Il faut toutefois souligner que la mise en œuvre de ces mesures de contrainte a toujours été scrupuleusement soumise au principe de la proportionnalité, de sorte qu'en pratique les cas dans lesquels des mesures de contrainte ont été appliquées à des infractions qualifiées de « contraventions » sont très peu nombreux. Dans ce sens, il est vrai que la Suisse observait un équilibre entre son droit national et la coopération internationale.

## IV. PROPOSITIONS DE LA COMMISSION

### 4.1. Modification de la LIFD et de la LHID

Les propositions de la Commission (cf. Annexes I et II) sont commentées disposition par disposition ci-dessous<sup>128</sup>.

#### 1. Loi fédérale du 14.12.1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

##### 1.1. „Dritter Titel: Veranlagung im ordentlichen Verfahren 3. Kapitel: Veranlagung

*Art. 130 Durchführung (Absätze 1 und 2 unverändert)*

*Für den Fall, dass sich später herausstellt, dass die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen zu tief ausgefallen ist, bleiben ein Nachsteuerverfahren nach den Artikeln 151-153 sowie ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung im Sinne von Artikel 175 vorbehalten.“*

En relation avec les dispositions pénales qui suivent aux art. 174 et ss. de la LIFD, cette nouvelle disposition assure (ce qui en principe est déjà le cas actuellement) qu'une procédure en soustraction reste possible si un contribuable laisse entrer en force une imposition sur la base d'une appréciation (art. 130 al. 2 LIFD) qu'il sait manifestement trop basse.

##### 1.2. „Sechster Titel: Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide 3. Kapitel: Nachsteuern

*Art. 153 Verfahren (Absätze 1 und 2 unverändert.)*

*Der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission kann nicht an eine weitere kantonale Beschwerdeinstanz weitergezogen werden; gegen ihn kann direkt Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben werden.*

A l'instar de ce qui est prévu par le nouvel article 183o (voir n° 1.23. ci-après) en matière de procédure pour soustraction, cette disposition élimine **en matière de rappel d'impôt** (art. 151 LIFD) la possibilité de recours à une seconde instance cantonale (en général recours au tribunal administratif cantonal) et simplifie la procédure. Désormais, après la décision d'une commission cantonale de recours en matière d'impôt, il n'y aurait que le recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral.

---

<sup>128</sup> A l'heure où le Rapport est rendu, il n'y a pas de traduction en français des propositions de la Commission rédigées en allemand.

**1.3.** „*Sechster Teil: Steuerstrafrecht*  
*Erster Titel: Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung*  
*2. Kapitel: Steuerhinterziehung*

*Art. 175 Vollendete Steuerhinterziehung (Absatz 1 unverändert.)*

*Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden.*

*(Absatz 3 unverändert<sup>129</sup>).“*

Cette disposition ne prévoit plus de seuil minimal pour réduire la peine en cas de manquement de peu de gravité. La Commission a estimé plus conforme aux principes du droit pénal, ainsi qu'**au principe d'opportunité désormais expressément prévu dans la loi au nouvel art. 183 al. 4**, qu'une réduction de l'amende puisse s'effectuer sans seuil minimal.

**1.4.** „*Art. 177 Anstiftung, Gehilfenschaft, Mitwirkung*

*Wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solcher mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft und haftet solidarisch; der Haftungsbetrag wird unter Berücksichtigung des Verschuldens und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit einer anfechtbaren Verfügung festgesetzt.*

*Die Busse beträgt bis zu 100'000 Franken.“*

Cette disposition prévoit désormais un correctif de la responsabilité solidaire par référence au degré de culpabilité et à la capacité contributive de l'auteur de l'infraction. Ce faisant, tout en maintenant le principe que l'instigateur, le coauteur ou le complice d'une infraction fiscale peut être tenu de réparer le dommage qu'il a contribué à causer, elle limite cette responsabilité par une meilleure prise en compte des mobiles et surtout de la situation financière de la personne concernée. Les impôts sont en effet étroitement liés à la situation financière d'un contribuable donné, lequel en répond en premier lieu. L'importance des revenus a pour corollaire un impôt plus élevé que le contribuable est en mesure d'acquitter. En revanche, un tiers, même ayant commis une infraction qui doit être sanctionnée par la loi, n'est pas nécessairement dans la position de ce contribuable pour ce qui a trait à sa fortune et ses revenus. L'impôt dû, calculé en fonction de la fortune et des revenus du contribuable, peut être totalement démesuré par rapport aux

---

<sup>129</sup> Cf. cependant sous Ch. II, ch. 2.2.2. ci-dessus le projet du DFF «Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige», actuellement en consultation, qui contient une proposition pour modifier également le 3<sup>ème</sup> alinéa et supprimer entièrement l'amende en cas d'auto dénonciation.

moyens financiers du tiers. En sanctionnant le comportement du tiers par une amende (qui peut être désormais plus élevée) et en prévoyant une solidarité « corrigée » par l'introduction d'une référence au degré de culpabilité et à la capacité contributive pour l'impôt élué, la loi ne devrait pas pouvoir aboutir à des situations inéquitables.

**1.5.** „Art. 179 Erbenhaftung<sup>130</sup>

*Ersatzlos aufgehoben.*“

La suppression de cette disposition est dictée par la nécessité de conformité avec la jurisprudence de la CEDH (intégré pro forma ; cf. Ch. II, ch. 2.2.2. concernant l'entrée en vigueur de la Loi fédérale du 8 octobre 2004 sur la suppression de la responsabilité des héritiers pour les amendes fiscales).

**1.6.** „Art. 180 Steuerhinterziehung von Ehegatten

*Der in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige wird nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst. Vorbehalten bleibt Artikel 177.*

*Absatz 2 ersatzlos aufgehoben<sup>131</sup>.*“

Le renversement du fardeau de la preuve prévu actuellement par l'alinéa 2 de l'article 180 résiste difficilement, selon la Commission, à une analyse rigoureuse à la lumière des principes de la CEDH, notamment la présomption d'innocence (art. 6 § 2). La suppression de cet alinéa se justifie. Les époux ne doivent répondre que des soustractions de leurs propres facteurs imposables. Demeure réservé l'art. 177 LIFD (instigation, complicité et participation).

**1.7.** „4. Kapitel:

*Strafverfahren wegen Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung*

*Art. 182 Zuständige kantonale Amtsstelle*

---

<sup>130</sup> Art. 179 LIFD : «<sup>1</sup> Les héritiers d'un contribuable qui a commis une soustraction d'impôt répondent, solidairement et indépendamment de toute faute de leur part des amendes fixées par une décision entrée en force jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avancements d'hoirie.

<sup>2</sup> 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, aucune amende n'est perçue, pour autant que les héritiers ne soient en rien responsables de l'imposition inexacte et qu'ils assistent les autorités fiscales dans toute la mesure du possible pour établir les éléments soustraits. »

<sup>131</sup> «<sup>2</sup> Chacun des époux peut apporter la preuve que la soustraction de ses propres éléments imposables a été commise à son insu par son conjoint ou qu'il n'était pas en mesure d'empêcher la soustraction. S'il y parvient, l'autre époux sera puni comme s'il avait soustrait des éléments imposables lui appartenant. »

*Der Kanton bezeichnet die zuständige Amtsstelle, die für die Verfolgung von Verletzungen von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehungen zuständig ist.“*

La Commission propose une **nouvelle réglementation de la procédure en matière de violations d'obligations de procédure et de soustractions fiscales**. Cette dernière reprend dans une large mesure les principes de la procédure existante. Outre certains changements expliqués dans les dispositions qui suivent, les propositions de la Commission ancrent plus clairement dans la loi certains principes déjà appliqués actuellement.

L'article 182 nouveau LIFD est le premier article des dispositions de procédure en matière de poursuite pour violation de dispositions de procédure et de soustractions. Il pose le principe selon lequel les Cantons désignent l'autorité compétente pour poursuivre ces infractions. Actuellement (et cela ne devrait pas être modifié à l'avenir), il s'agit des administrations des impôts cantonales, qui sont également compétentes pour la perception de l'impôt et la procédure en rappel d'impôt.

#### **1.8.** „Art. 183 Eröffnung des Verfahrens

*Liegen konkrete Anhaltspunkte vor, dass eine strafbare Handlung begangen wurde, leitet die zuständige Amtsstelle das Strafverfahren ein und eröffnet dem Betroffenen, welcher strafbaren Handlung er verdächtigt wird.*

*Bei Eröffnung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung wird der Betroffene darauf hingewiesen, dass er in diesem Verfahren keine Aussagen machen muss, mit denen er sich selber belasten würde.*

*Richtet sich der Verdacht auf eine Verletzung von Verfahrenspflichten, kann die Eröffnung des Strafverfahrens durch Zustellung eines Strafbescheids erfolgen.*

*Die zuständige Amtsstelle kann von der Einleitung eines Strafverfahrens absehen, wenn ein geringes Verschulden anzunehmen ist oder der voraussichtliche Aufwand in keinem vernünftigen Verhältnis zur absehbaren Rechtsfolge steht.*

*Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung verlangen. Artikel 258 des Bundesstrafrechtspflegesetzes ist sinngemäss anwendbar.“*

Cette disposition est une des dispositions centrales du projet de révision. Elle prévoit notamment la notification au contribuable par l'administration de la nature des faits qui lui sont reprochés (al. 1) et surtout la **notification de façon expresse que celui-ci n'est pas tenu de faire des déclarations qui pourraient contribuer à l'incriminer dans la procédure en soustraction** (al. 2). L'alinéa 2 doit en outre être lu en relation avec le nouvel article 183s al. 2 du projet. Ce dernier prévoit que les éléments de preuve recueillis dans une procédure en rappel d'impôt ne peuvent être admis dans une

procédure en soustraction que lorsqu'ils ont été obtenus sans qu'il n'y ait eu la menace d'une taxation d'office avec renversement du fardeau de la preuve ou d'une amende pour violation d'obligations de procédure. Ce faisant, les droits de procédure conférés par la CEDH sont entièrement garantis et il ne saurait être fait valoir aucune violation de l'art 6 § 2 CEDH.<sup>132</sup>

L'alinéa 4 de cette nouvelle disposition introduit **le principe d'opportunité** destiné à permettre à une autorité fiscale de renoncer à l'introduction d'une poursuite pour soustraction ou violation d'une obligation de procédure s'il apparaît qu'une telle poursuite serait disproportionnée eu égard au degré de la faute constatée dans le cas d'espèce ou aux coûts engendrés par rapport au résultat prévisible de la procédure. Cette disposition, qui figurait également quant au principe dans l'avant projet de l'Office fédéral de la Justice pour un Code de procédure pénale fédérale «Vorentwurf zu einer Schweizerischen Strafprozessordnung» de juin 2001 (art. 8 de l'avant projet), ne saurait en aucun cas favoriser le traitement « arbitraire » de certains contribuables par rapport à d'autres. Au contraire, à interpréter de façon restrictive, elle n'est destinée qu'à éviter dans la mesure du possible un engorgement de l'administration dû au traitement de dossiers qui ne présentent pas un degré de gravité suffisant pour justifier la mise en œuvre de ressources humaines et techniques importantes. Il va sans dire que dans ces cas l'impôt sera perçu en rappel d'impôt, y compris les intérêts de retard, et que c'est seulement à la partie pénale, à savoir la procédure en soustraction, à laquelle il sera renoncé. La Commission propose d'introduire également une telle disposition dans la loi sur l'impôt anticipé, celle sur les droits de timbre et la TVA.

## 1.9. „Art. 183a Verteidigung

*Der Angeschuldigte kann jederzeit einen Verteidiger beiziehen.*

*Wenn es die Schwere des Vorwurfs rechtfertigt und dieser in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht Schwierigkeiten bietet, wird dem Angeschuldigten auf sein Begehren hin ein amtlicher Verteidiger bestellt, wenn er nicht über die Mittel zur Bezahlung eines Verteidigers verfügt.*

*Der Kanton bezeichnet die Stelle, die über das Begehren um Bestellung eines amtlichen Verteidigers bis zum Eingang eines allfälligen Begehrens um gerichtliche Beurteilung entscheidet. Nach Eingang eines solchen Begehrens obliegt der Entscheid dem Präsidenten der kantonalen Steuerrekurskommission, nach Einreichung einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht dem Präsidenten der zuständigen Abteilung des Bundesgerichts.“*

Cette disposition confirme expressément la possibilité pour un contribuable de se faire représenter par un défenseur (cf. par exemple la disposition analogue de l'art. 33 LPA) et prévoit également la possibilité de désigner un défenseur d'office si les circonstances le justifient. Correspond à l'art. 6 § 3 lettre c) de la CEDH.

<sup>132</sup> Voir notamment les considérants sous Ch. II, ch. 2.2.1. ci-dessus et sous n° 1.27 ci-après.

**1.10.** „Art. 183b Dolmetscher

*Kann der Angeschuldigte dem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht folgen, weil er die Verhandlungssprache nicht versteht, wird unentgeltlich ein Dolmetscher gestellt.“*

La présence d'un traducteur/interprète est destinée à assurer le déroulement d'une procédure équitable si le contribuable n'est pas en mesure de suivre les débats dans une des langues nationales. Correspond à l'art. 6 § 3 lettre e) de la CEDH.

**1.11.** „Art. 183c Protokollierung

*Über die wesentlichen Verhandlungen und die Verfügungen werden fortlaufend Protokolle geführt, welche über Inhalt, Ort und Zeit der Handlungen und die Namen der anwesenden Personen Auskunft geben.“*

Pas de commentaire particulier.

**1.12.** „Art. 183d Untersuchung

*Die zuständige Amtsstelle untersucht den Sachverhalt. Sie kann den Angeschuldigten befragen und Zeugen einvernehmen.*

*Der Angeschuldigte kann in die Akten Einsicht nehmen. Dieses Recht darf nur verweigert werden, soweit ernsthaft zu befürchten ist, dass sonst der Angeschuldigte die Untersuchung vereiteln oder erheblich stören würde. Im übrigen gelten die im ordentlichen Veranlagungsverfahren anwendbaren Bestimmungen über die Verfahrensrechte des Steuerpflichtigen und die Mitwirkungspflichten von Drittpersonen und Amtsstellen sinngemäss.*

*Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann jederzeit in die Akten Einsicht nehmen.“*

Le contribuable peut être interrogé en application des alinéas 1 et 2 de cette disposition. Contrairement toutefois aux témoins, qui ont le devoir de répondre (cf. art. 183e ci-après), le contribuable n'est pas obligé d'apporter une réponse à toutes les questions de l'autorité (art. 183 al. 2 du projet).

Concernant l'alinéa 3, une majorité de la Commission a considéré suffisant de prévoir un droit de regard pour l'Administration fédérale des contributions dans les procédures menées par les autorités fiscales cantonales compétentes, sans exiger une communication systématique de chaque ouverture de procédure. Selon une **opinion minoritaire**, le droit de la Confédération de consulter les dossiers risque de rester théorique si les informations

ne sont pas automatiquement transmises par les Cantons et il aurait été opportun de prévoir dans la loi une communication systématique à l'Administration fédérale des contributions.

**1.13.** „Art. 183e      *Zeugeneinvernahmen*

*Für die Einvernahme von Zeugen gelten die Artikel 74-85 des Bundesstrafrechtspflegegesetzes sinngemäss.*

*Dem Angeschuldigten und seinem Vertreter wird Gelegenheit gegeben, den Zeugeneinvernahmen beizuwohnen und Ergänzungsfragen zu stellen.*

*Das Bankgeheimnis bleibt vorbehalten.“*

L'administration fiscale pourra entendre des tiers à titre de témoins. Ces témoignages pourront le cas échéant apporter des compléments importants aux pièces dont l'administration dispose et qui fondent les soupçons d'une contravention à la LIFD/LHID. Le contribuable doit cependant pouvoir se prononcer sur ces témoignages et le cas échéant réagir en posant des questions complémentaires. Correspond à l'art. 6 § 3 lettre d) de la CEDH.

Les éventuels secrets professionnels sont respectés dans les mêmes termes prévus par l'art. 77 de la Loi fédérale sur la Procédure Pénale Fédérale du 15 juin 1934.<sup>133</sup> Le secret bancaire est mentionné expressément dans la nouvelle disposition.

**1.14.** „Art. 183f      *Abschluss der Untersuchung*

*Nach Abschluss der Untersuchung erlässt die zuständige Amtsstelle eine Einstellungsverfügung oder einen Strafbescheid. Vor Erlass eines Strafbescheids wegen Steuerhinterziehung bietet sie dem Angeschuldigten Gelegenheit zur Stellungnahme.“*

Cette disposition prévoit expressément qu'au moins une fois avant la décision de condamnation à une amende le contribuable doit avoir eu l'occasion d'être entendu.

**1.15.** „Art. 183g      *Strafbescheid*

*Der Strafbescheid wird schriftlich erlassen; er nennt den Angeschuldigten, die Tat, die massgebliche Strafbestimmung, die Beweismittel und die Strafe und weist auf das Einspracherecht hin. Zudem können Kosten auferlegt werden.“*

---

<sup>133</sup> RS 312.0

Cette disposition tend à assurer, en vue d'une éventuelle réclamation, que les motifs sur lesquels repose l'amende soient clairement exposés au contribuable, de même que le droit de réclamation pour s'opposer à cette décision.

**1.16.** „Art. 183h *Einsprache gegen den Strafbescheid*

*Gegen den Strafbescheid kann der Angeschuldigte innert 30 Tagen nach Zustellung bei der zuständigen Amtsstelle schriftlich Einsprache erheben.*

*Im Einspracheverfahren gelten die Artikel 183a-183e sinngemäss. Soweit keine Einstellung des Strafverfahrens erfolgt, ist spätestens im Einspracheverfahren eine mündliche Anhörung des Angeschuldigten durchzuführen. Leistet dieser der Vorladung keine Folge, wird angenommen, der Angeschuldigte verzichte auf die Anhörung. War der Angeschuldigte unverschuldet verhindert, kann er innert zehn Tagen seit Wegfall des Hindernisses erneut eine Anhörung verlangen.*

*Das Einspracheverfahren wird mit einer Einstellungs- oder Strafverfügung abgeschlossen.*

*Für die Strafverfügung gilt Artikel 183g sinngemäss. In der Strafverfügung ist auf das Recht auf Stellung eines Begehrens um gerichtliche Beurteilung hinzuweisen. Über die Kosten wird neu entschieden. Die Strafverfügung ist kurz zu begründen.“*

La Commission a retenu important de prévoir expressément dans la loi (alors que jusqu'à présent cela découlait en matière de LIFD indirectement du renvoi aux principes de la procédure en rappel d'impôt<sup>134</sup>) la possibilité d'obtenir un réexamen de la décision par l'administration. Une telle possibilité comporte l'avantage de permettre un règlement rapide des cas où une erreur d'appréciation est reconnue sur la base d'une argumentation fondée du contribuable, sans que ne soit portée toute la cause devant la juridiction de recours, laquelle doit procéder à son tour à une instruction du cas. La pratique a démontré que les contribuables suisses apprécient en général la possibilité de soumettre leur cas pour réexamen à la même autorité, qui dispose en général des compétences techniques nécessaires pour bien examiner leurs objections, et ne la perçoivent pas comme une dilution de la procédure.

L'alinéa 2 prévoit que s'il n'y a pas de non-lieu le contribuable doit avoir été entendu au moins une fois, au plus tard dans la procédure de réclamation. Si ce dernier n'obtempère pas à l'invitation de l'administration, il est considéré qu'il a renoncé à faire valoir son droit d'être entendu.

Pour le reste, les mêmes exigences de forme sont applicables à la décision sur réclamation.

---

<sup>134</sup> La Circulaire AFC n° 21 du 5 avril 1995 prévoit actuellement en page 10 que « Une réclamation peut être formée contre le prononcé pénal (art. 182, 3<sup>e</sup> al. en relat. avec les art. 132 ss LIFD). »

**1.17.** *„Art. 183i Begehren um gerichtliche Beurteilung durch die kantonale Steuerrekurskommission*

*Der Angeschuldigte kann innert 30 Tagen nach Zustellung der Strafverfügung bei der zuständigen Amtsstelle schriftlich Beurteilung durch die kantonale Steuerrekurskommission verlangen.*

*Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann bei der zuständigen Amtsstelle schriftlich Beurteilung eines Strafbescheids, einer Straf- oder Einstellungsverfügung durch die kantonale Steuerrekurskommission verlangen. Sie hat das Begehren kurz zu begründen. Die Frist, innert der das Begehren zu stellen ist, beträgt:*

- a) wenn der Strafbescheid, die Straf- oder Einstellungsverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung eröffnet worden ist, 30 Tage seit Zustellung;*
- b) in den anderen Fällen 60 Tage seit Eröffnung an den Angeschuldigten.“*

Cette disposition reprend, pour ce qui est du droit de recours de l'Administration fédérale des contributions, les principes valables en matière de taxation de l'article 141 LIFD.

**1.18.** *„Art. 183j Rechtskraft*

*Einem rechtskräftigen Urteil sind gleichgestellt:*

- a) der Strafbescheid, wenn der Angeschuldigte keine Einsprache erhebt oder eine Einsprache zurückzieht und die Eidgenössische Steuerverwaltung kein Begehren um gerichtliche Beurteilung stellt oder ein solches Begehren zurückzieht;*
- b) die Strafverfügung, wenn der Angeschuldigte und die Eidgenössische Steuerverwaltung kein Begehren um gerichtliche Beurteilung stellen oder ein solches Begehren zurückziehen;*
- c) die Einstellungsverfügung, wenn die Eidgenössische Steuerverwaltung kein Begehren um gerichtliche Beurteilung stellt oder ein solches Begehren zurückzieht.“*

Pas de commentaire particulier.

**1.19.** *„Art. 183k Überweisung der Akten und Anklage*

*Das Begehren um gerichtliche Beurteilung wird mit den Akten an die kantonale Steuerrekurskommission überwiesen.*

*Als Anklage gilt:*

- a) *die Strafverfügung;*
- b) *das Begehren um gerichtliche Beurteilung, wenn es von der Eidgenössischen Steuerverwaltung gestellt und damit bei einer Einstellungsverfügung eine Bestrafung oder bei einem Strafbescheid oder einer Strafverfügung eine höhere Strafe beantragt wird.“*

Idem.

**1.20.** *„Art. 183l Vorbereitung der Hauptverhandlung*

*Die kantonale Steuerrekurskommission orientiert die Parteien über den Eingang des Begehrens um gerichtliche Beurteilung.*

*Die kantonale Steuerrekurskommission trifft von sich aus oder auf Antrag einer Partei die nötigen Vorkehren zur Ergänzung der Untersuchung.“*

Idem.

**1.21.** *„Art. 183m Hauptverhandlung*

*Die Verhandlung ist mündlich und öffentlich. Zur Wahrung wesentlicher öffentlicher oder privater Interessen kann die kantonale Steuerrekurskommission von sich aus oder auf Antrag einer Partei die Öffentlichkeit von den Verhandlungen ganz oder teilweise ausschliessen.*

*Soweit erforderlich führt die kantonale Steuerrekurskommission ein Beweisverfahren durch.*

*Die kantonale Rekurskommission würdigt die Beweise frei. Sie ist an einen Entscheid über die Nachsteuer nicht gebunden.*

*Die Urteilsverkündung ist öffentlich.“*

La procédure devant la commission cantonale de recours est publique (avec possibilité de décider un huis clos si cela est justifié par les circonstances) et suit le principe de la maxime d'office. La commission de recours tranche librement sur la base des éléments de preuve dont elle dispose et **n'est pas liée par une éventuelle décision rendue en procédure de rappel d'impôt.**

**1.22.** „Art. 183n *Erscheinungspflicht des Angeschuldigten*

*Der Angeschuldigte hat persönlich vor der kantonalen Steuerrekurskommission zu erscheinen. Der Präsident der kantonalen Steuerrekurskommission kann das persönliche Erscheinen aus wichtigen Gründen erlassen.*

*Bleibt der Angeschuldigte der Verhandlung fern, ohne dass ihm das persönliche Erscheinen erlassen wurde, wird Rückzug seines Begehrens um gerichtliche Beurteilung angenommen.*

*War der Angeschuldigte unverschuldet verhindert, an der Hauptverhandlung teilzunehmen, kann er bei der kantonalen Steuerrekurskommission innert zehn Tagen seit Wegfall des Hindernisses erneut das Begehren um gerichtliche Beurteilung stellen.“*

La procédure de recours devant la commission cantonale de recours étant une procédure qu'il y a lieu de qualifier d'orale, immédiate et publique, la présence du contribuable revêt une importance particulière. Si ce dernier est absent sans qu'il n'y ait un motif pour l'excuser, ceci est assimilé à un retrait de la demande à être jugé par un tribunal et il y a désistement de la procédure de recours.

**1.23.** „Art. 183o *Ausschluss der Beschwerde an eine weitere kantonale Beschwerdeinstanz*

*Der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission kann nicht an eine weitere kantonale Beschwerdeinstanz weitergezogen werden.“*

L'article 145 LIFD<sup>135</sup> dispose actuellement que le droit cantonal peut prévoir, en matière de recours **contre une taxation**, une instance cantonale ultérieure après la commission de recours (en l'occurrence le tribunal cantonal administratif). Lorsque le droit cantonal prévoit une telle instance cantonale supplémentaire, cette dernière est aussi compétente pour traiter des recours contre des prononcés pénaux en soustraction d'impôts **en raison du renvoi de l'art. 182 al. 3 LIFD**, lequel rend applicables par analogie à la procédure en soustraction les principes généraux de procédure et les procédures de recours en matière de taxation.

Dans l'intérêt d'une simplification et d'une accélération de la procédure, la nouvelle disposition prévoit désormais que le prononcé pénal de l'administration ne peut faire l'objet que de **trois recours au total**, dont deux devant des instances judiciaires, l'une cantonale et l'autre fédérale (le Tribunal fédéral). Cette disposition est plus claire que l'actuel art. 182 LIFD en ce qu'elle exclut expressément la possibilité d'une seconde instance cantonale de recours au-dessus de la commission de recours (qui porte actuellement dans certains cas le nombre total des recours à quatre, réclamation y comprise).

---

<sup>135</sup> Chapitre 2 „Recours devant une autre autorité cantonale“; cette disposition fait partie des dispositions qui réglementent les recours contre les décisions de taxation en procédure ordinaire de taxation. Les autres dispositions en matière de rappel d'impôt et de soustraction y renvoient.

**La réduction des instances de recours doit être également prévue en matière de rappel d'impôt** (parallélisme des procédures), tant pour les impôts cantonaux que pour l'impôt fédéral direct. Pour ce faire, la Commission propose également sous n° 1.2. ci-dessus une modification similaire de l'article 153 al. 3 LIFD<sup>136</sup> et sous n° 2.2. et 2.5 ci-après une modification des art. 53 (nouvel al. 4) et 58 (nouvel al. 4) LHID<sup>137</sup>.

**1.24. „Art. 183p Verweisung auf das Beschwerdeverfahren bei Steuerveranlagungen**

*Soweit die vorstehenden Bestimmungen nichts anderes vorschreiben, gelten für das Verfahren vor der kantonalen Steuerrekurskommission die Bestimmungen über das Beschwerdeverfahren bei Anfechtung von Steuerveranlagungen sinngemäss.“*

Cette disposition renvoie aux principes de procédure applicables en procédure de taxation à condition que les dispositions spécifiques à la procédure en soustraction n'y dérogent pas. Ce faisant, il est clairement établi que le devoir de coopération, qui existe au stade de l'établissement de l'impôt et même en procédure de rappel d'impôt, ne vaut pas dans le cadre d'un recours devant la commission cantonale de recours contre un prononcé pénal en soustraction d'impôt. Ainsi, les exigences posées par l'art. 6 CEDH en matière de procédure pénale sont dûment prises en compte.

**1.25. „Art. 183q Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht**

*Der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission kann durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Zur Beschwerde ist auch die zuständige Amtsstelle im Sinne von Artikel 182 berechtigt.“*

Pas de commentaire particulier.

**1.26. „Art. 183r Anfechtung der Kostenaufgabe**

*Werden die Straf- oder Einstellungsverfügung nur hinsichtlich der Kostenaufgabe angefochten, kann Beschwerde bei der kantonalen Steuerrekurskommission erhoben werden. Die Bestimmungen über das Beschwerdeverfahren bei Anfechtung von Steuerveranlagungen gelten sinngemäss.“*

Cette disposition précise qu'un contribuable peut attaquer une décision de l'administration uniquement en raison d'un désaccord au sujet des frais de procédure, qui

---

<sup>136</sup> Suppression de la possibilité d'introduire une seconde instance cantonale par la modification du 3ème alinéa.

<sup>137</sup> Idem.

lui sont mis à charge pour un montant estimé trop élevé. Dans ce cas, il doit aussi adresser son recours à la commission cantonale de recours.

**1.27.** „Art. 183s *Verhältnis zwischen Nachsteuer- und Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung*

*Wenn bei Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nicht gleichzeitig auch ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet wird und zu diesem Zeitpunkt ein solches Verfahren auch nicht hängig ist, ist der Steuerpflichtige auf die Möglichkeit einer späteren Einleitung eines solchen Verfahrens aufmerksam zu machen. Vorbehalten bleiben die Fälle, in denen die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung von vornherein ausgeschlossen werden kann.*

*Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren dürfen in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann verwendet werden, wenn bei deren Beschaffung weder eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit Umkehr der Beweislast im Sinne von Artikel 132 Abs. 3 noch eine Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde. Beweismittel, die unter Androhung einer frei überprüfbaren Schätzung einverlangt wurden, dürfen verwendet werden.“*

Cette disposition est, avec le nouvel art. 183 (« Ouverture de la poursuite », cf. n° 1.8 ci-dessus), un des points centraux des propositions de la Commission. Il règle le rapport entre la procédure de rappel d'impôt et la procédure en soustraction.

Lorsqu'une procédure en rappel d'impôt est ouverte sans qu'il n'y ait simultanément l'ouverture d'une procédure en soustraction, **l'alinéa premier** fait obligation à l'administration fiscale d'informer le contribuable qu'une telle procédure pourrait être ouverte par la suite. Cette obligation entraîne donc aussi le devoir d'informer le contribuable de ses droits en pareil cas, conformément au nouvel art. 183 al. 2., à savoir que dans le cadre d'une procédure en soustraction il n'aurait pas à faire des déclarations qui l'incriminent.

Le **second alinéa** traite ensuite de l'utilisation des éléments de preuve. Des éléments de preuve peuvent être recueillis dans la procédure en rappel d'impôt, dans le cadre de laquelle le contribuable est tenu de coopérer. Il est désormais prévu que les éléments de preuve qui auraient été obtenus en procédure de rappel d'impôt sous la menace de peines de droit ou d'une taxation d'office avec renversement du fardeau de la preuve ne peuvent pas être utilisés en procédure de soustraction. Tandis que l'établissement de l'impôt non perçu, le cas échéant avec la collaboration du contribuable, ne fait intervenir à aucun titre la protection conférée par la CEDH, il en va différemment dans la procédure en soustraction, qui elle est uniquement destinée à la fixation de la peine. Du moment qu'un contribuable aurait eu le droit de se prévaloir, dans une telle procédure, de l'art. 6 § 1 CEDH et refuser de s'auto-incriminer, il ne saurait être admis que des informations obtenues de sa part en procédure de rappel d'impôt **sous menace des peines de droit** ou **sous la menace d'une taxation d'office** avec renversement du fardeau de la preuve

soient ensuite utilisées dans la procédure en soustraction. Ce procédé serait, de l'avis de la Commission, contraire d'une part à l'art. 6 § 1 CEDH, mais peut-être aussi d'autre part à l'art. 6 § 2 CEDH (présomption d'innocence) du moment qu'une taxation d'office oblige le contribuable qui la conteste à amener lui-même les éléments de preuve d'une taxation incorrecte (renversement du fardeau de la preuve). On peut remarquer à cet égard ce qui suit. A teneur de l'art. 130 al. 2 LIFD (art. 46 al. 3 LHID), si malgré sommation le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes, l'administration fiscale peut effectuer une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse. Le contribuable qui a été taxé d'office peut recourir contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte (art. 132 al. 3 LIFD et 48 al. 2 LHID). Concrètement, le contribuable peut faire valoir que les conditions de la taxation d'office ne sont pas remplies ou que la base de calcul est manifestement erronée. Dans ce second cas il doit alors établir lui-même les faits qui infirment l'estimation de l'autorité de taxation (à savoir les informations et documents qu'il aurait dû produire pour éviter la taxation d'office) ou au moins démontrer que l'estimation de l'autorité est manifestement trop élevée. Ce renversement du fardeau de la preuve est difficilement compatible avec la présomption d'innocence qui prévaut en procédure de soustraction.

Ceci dit, une détermination du revenu non déclaré peut aussi être effectuée par l'autorité dans le cadre de la poursuite en soustraction sur la base d'une appréciation consciencieuse. C'est l'autorité qui a le fardeau de la preuve dans ce cas. Selon l'expérience et le cours ordinaire des choses, la preuve doit être apportée par le biais d'un faisceau d'indices, de manière indirecte. Ce faisant, il n'y a pas de violation de l'art. 6 § 1 et § 2 CEDH selon la Commission.

#### **1.28.** *„Titre deuxième: Délits*

*Modification du titre de la version française de la loi :*

*Nouveau : Art. 186      Fraude fiscale »*

Il s'agit d'une adaptation formelle au texte allemand du titre l'art. 186 LIFD (« Steuerbetrug »), ainsi qu'à la disposition correspondante de la LHID (art. 59, « Fraude fiscale »).

#### **1.29.** *„Dritter Titel*

*Besondere Untersuchungsmaßnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung*

*Art. 190      Voraussetzungen*

*Besteht der begründete Verdacht, dass Steuerbetrug begangen wurde, oder dass dazu Beihilfe geleistet oder angestiftet wurde, so kann der Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements die Eidgenössische Steuerverwaltung ermächtigen, in Zusammenarbeit mit den kantonalen Steuerverwaltungen eine Untersuchung gegen die an der Tat Beteiligten und durch die Tat Begünstigten durchzuführen.*

*(Abs. 2 aufgehoben).“*

Cette disposition prévoit une compétence spéciale d'enquête pour les délits fiscaux (fraude fiscale commise au moyen de faux dans les titres à des fins de tromper les autorités fiscales) et non plus pour des contraventions (soustraction commise sans usage de faux). Outre à correspondre à la pratique constante de mise en œuvre des mesures spéciales d'enquête par l'administration fédérale des contributions, cette modification élimine une différence difficilement justifiable au niveau des compétences et de la procédure entre Cantons et Confédération (cf. développement sous ch. 2.1.2.2.).

La disposition mentionne expressément que sont visées tant les personnes qui ont participé que celles qui pourraient avoir bénéficié d'un délit fiscal. Cette forme rédactionnelle est destinée à couvrir des cas complexes de fraude fiscale au sein de sociétés dont les bénéficiaires (actionnaires ou bénéficiaires de fait) peuvent recevoir des distributions dissimulées de bénéfices. Dans ces cas, les mesures spéciales d'enquête doivent pouvoir s'étendre à toutes les personnes qui, directement ou indirectement, ont un rapport avec le montant soustrait à l'aide de faux dans les titres.

---

## 2. **Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14.12.1990 (LHID)**

Les dispositions de la LHID doivent faire l'objet de **modifications analogues à celles de la LIFD** (parallélisme des procédures). La motivation sur laquelle repose la proposition de modification faite par la Commission est déjà exposée sous ch. 1 ci-dessus en relation avec les dispositions de la LIFD. Il est donc simplement renvoyé ci-dessous au chiffre pertinent.

### 2.1. *„Fünfter Titel: Verfahrensrecht*

#### *1. Kapitel: Verfahrensgrundsätze und Veranlagungsverfahren*

*Art. 46 Veranlagung (Absätze 1-3 unverändert)*

*Für den Fall, dass sich später herausstellt, dass die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen zu tief ausgefallen ist, bleiben das Nachsteuerverfahren nach Artikel 53 und das Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung im Sinne von Artikel 56 Absatz 1 vorbehalten.“*

Cf. commentaire 1.1. ci-dessus.

### 2.2. *„3. Kapitel: Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide*

*Art. 53 Nachsteuer (Absätze 1-3 unverändert).*

*Der Weiterzug des Entscheids der Justizbehörde im Sinne von Artikel 50 Absatz 1 an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Sinne von Artikel 50 Absatz 2 ist ausgeschlossen. Der Entscheid der Justizbehörde kann nach Artikel 73 Abs. 1 direkt mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden.“*

Cf. commentaire 1.2. ci-dessus.

### 2.3. *„Sechster Titel: Steuerstrafrecht*

#### *1. Kapitel: Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung*

##### *1. Abschnitt: Tatbestände (neuer Untertitel)*

*Art. 56 Steuerhinterziehung (Absätze 2 und 4 unverändert).*

*<sup>1</sup>Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist,*

*wer als zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichteter vorsätzlich oder fahrlässig einen Steuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt,*

*wer vorsätzlich oder fahrlässig eine unrechtmässige Rückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass erwirkt, wird mit einer Busse entsprechend seinem Verschulden bestraft, die in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer beträgt; die Busse kann bei leichtem Verschulden ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden; bei Selbstanzeige kann die Busse bis auf einen Fünftel ermässigt werden<sup>138</sup>.*

...

<sup>3</sup> *Wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft und haftet solidarisch; der Haftungsbetrag wird unter Berücksichtigung des Verschuldens und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit einer anfechtbaren Verfügung festgesetzt. Die Busse beträgt bis zu 100'000 Franken“*

Cf. commentaires 1.3. et 1.4. ci-dessus.

#### **2.4.** „Art. 57            *Besondere Fälle*

*Absätze 1 und 2 unverändert.*

*Absatz 3 bisher ersatzlos aufgehoben (Erbenhaftung).*

*Als neuer Absatz 3: Der in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige wird nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst. Vorbehalten bleibt Artikel 56 Absatz 3.“*

Cf. commentaires 1.5. et 1.6. ci-dessus.

#### **2.5.** „2. Abschnitt: Verfahren

*Art. 58a            *Ablauf des Verfahrens**

*Die zuständige Amtsstelle erlässt nach Durchführung der Untersuchung eine Einstellungsverfügung oder einen Strafbescheid.*

---

<sup>138</sup> Cf. note 132 ci-dessus et Ch. II, ch. 2.2.2 : un projet du DFF «Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und Einführung der straflosen Selbstanzeige», actuellement en consultation, contient une proposition de modification de la disposition équivalente de la LIFD aux fins de supprimer entièrement l'amende dans les cas d'auto-dénonciation.

*Gegen den Strafbescheid kann der Angeschuldigte innert 30 Tagen nach Zustellung bei der zuständigen Amtsstelle schriftlich Einsprache erheben. Soweit keine Einstellung des Strafverfahrens erfolgt, ist spätestens im Einspracheverfahren eine mündliche Anhörung des Angeschuldigten durchzuführen. Das Einspracheverfahren wird mit einer Einstellungs- oder Strafverfügung abgeschlossen.*

*Der Angeschuldigte kann innert 30 Tagen nach Zustellung der Strafverfügung bei der zuständigen Amtsstelle schriftlich ein Begehren um gerichtliche Beurteilung stellen. Das Begehren wird mit den Akten an die Justizbehörde im Sinne von Artikel 50 Absatz 1 weitergeleitet. Die Strafverfügung gilt als Anklage.*

*Der Weiterzug des Entscheids der Justizbehörde an eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Sinne von Artikel 50 Absatz 2 ist ausgeschlossen. Der Entscheid unterliegt nur der Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht im Sinne von Artikel 73.“*

Cf. notamment commentaires 1.7., 1.16., et 1.23. ci-dessus.

**2.6.** „Art. 58b Verweisung auf das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

*Die Artikel 183 Absätze 1-4, 183a-h, 183j Bst. a und b sowie 183l-n des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer gelten sinngemäss.“*

Cf. commentaires 1.8. à 1.16., 1.18. et 1.20. à 1.22. ci-dessus

**2.7.** „Art. 58c Verhältnis zwischen Nachsteuerungsverfahren und Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung

*Wenn bei Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nicht gleichzeitig auch ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet wird und zu diesem Zeitpunkt ein solches Verfahren auch nicht hängig ist, ist der Steuerpflichtige auf die Möglichkeit einer späteren Einleitung eines solchen Verfahrens aufmerksam zu machen. Vorbehalten bleiben die Fälle, in denen die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung von vornherein ausgeschlossen werden kann.*

*Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren dürfen in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann verwendet werden, wenn bei deren Beschaffung weder eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen mit Umkehr der Beweislast im Sinne von Artikel 48 Abs. 2 noch eine Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde. Beweismittel, die unter Androhung einer frei überprüfbaren Schätzung einverlangt wurden, dürfen verwendet werden.“*

Cf. commentaire 1.27. ci-dessus.

## **4.2. Modification d'autres lois**

### **1. Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA)**

„Art. 66a      V. Opportunitätsprinzip

*Die zuständige Amtsstelle kann von der Einleitung eines Strafverfahrens absehen, wenn ein geringes Verschulden anzunehmen ist oder der voraussichtliche Aufwand in keinem vernünftigen Verhältnis zur absehbaren Rechtsfolge steht.“*

Cf. commentaire sous ch. 4.1, n° 1.8. introduction du principe d'opportunité.

### **2. Loi fédérale sur le droit de timbre du 27 juin 1973 (LT)**

„Art. 49a      V. Opportunitätsprinzip

*Die zuständige Amtsstelle kann von der Einleitung eines Strafverfahrens absehen, wenn ein geringes Verschulden anzunehmen ist oder der voraussichtliche Aufwand in keinem vernünftigen Verhältnis zur absehbaren Rechtsfolge steht.“*

Cf. commentaire sous ch. 4.1, n° 1.8. introduction du principe d'opportunité.

### **3. Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (LTVA)**

„Art. 87a      Opportunitätsprinzip

*Die zuständige Amtsstelle kann von der Einleitung eines Strafverfahrens absehen, wenn ein geringes Verschulden anzunehmen ist oder der voraussichtliche Aufwand in keinem vernünftigen Verhältnis zur absehbaren Rechtsfolge steht.“*

Cf. commentaire sous ch. 4.1, n° 1.8. introduction du principe d'opportunité.

### 4.3. **Projet de loi sur l'entraide administrative en matière de conventions de double imposition**

Ce projet reprend dans une large mesure les dispositions de procédure contenues dans l'ordonnance de la Convention de double imposition avec les Etats-Unis, d'une part, et dans le Protocole à la Convention de double imposition avec l'Allemagne, d'autre part. S'agissant d'une loi destinée à réglementer la coopération entre deux autorités, son contenu matériel est inspiré des dispositions de la Loi fédérale sur l'Entraide judiciaire Internationale en Matière Pénale (EIMP).

Le projet de loi est conçu d'après les **trois catégories d'entraide administrative** que la Suisse se propose d'introduire dans ses conventions de double imposition, à savoir l'entraide pour la correcte application de la convention, l'entraide en relation avec des délits fiscaux et l'entraide pour l'application du droit interne de l'Etat contractant, en dehors de procédures pénales, pour autant que les engagements pris en matière de traités de double imposition puissent être mis en œuvre à l'avenir.<sup>139</sup>

Les dispositions sont commentées ci-dessous article par article.

#### 1. *„Erster Teil: Amtshilfe zur richtigen Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen*

*Erster Titel: Ausländische Ersuchen*

*Art. 1 Grundsatz*

*Die Schweiz gewährt allen Staaten mit denen sie ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, unter Vorbehalt des Gegenrechts, internationale Amtshilfe zur richtigen Durchführung dieser Doppelbesteuerungsabkommen.“*

Cette disposition rappelle indirectement le principe selon lequel la coopération administrative internationale doit reposer sur une base légale matérielle, de même que toute l'activité de l'administration<sup>140</sup>. Ainsi, dans le cas des impôts sur le revenu et sur la fortune, c'est un traité conclu avec un Etat partenaire (ratifié par le parlement) qui doit prévoir la possibilité pour l'administration suisse (en l'occurrence l'Administration fédérale des contributions) d'échanger des renseignements avec une autorité étrangère. La présente loi ne s'applique donc qu'en présence d'un tel traité.

La référence à la réciprocité peut paraître inhabituelle du moment qu'une convention de double imposition est un traité parfaitement bilatéral, et que dès lors, elle oblige de la même façon la partie cocontractante à fournir les renseignements convenus. En réalité

---

<sup>139</sup> A l'heure actuelle la Suisse n'accorde pas une telle entraide. Ceci pourrait cependant changer si la Suisse peut mettre en œuvre les engagements qu'elle a pris en relation avec le « Progress Report » 2004 de l'OCDE (entraide administrative pour les sociétés holding).

<sup>140</sup> Cf. Robert Waldburger in „Entraide administrative et judiciaire internationale“; Yvo Hangartner, „Grundzüge des Staats- und Verwaltungsrechts, Band I, p. 201.

toutefois, il arrive que certains Etats ne soient pas en mesure (ou pas toujours en mesure) de pratiquer un échange de renseignements effectif. Cela peut être dû à leur structure fédéraliste complexe, ou au contraire à leur structure centralisée qui manque d'efficacité, voire à d'autres raisons. Dans ces cas, et seulement s'il devait s'avérer qu'il y a une carence systématique dans ce domaine, il ne serait pas équitable que la Suisse, en règle générale assez performante sur le plan administratif, remplisse ses obligations en matière d'échange de renseignements sans obtenir une contre-partie équivalente. Ces cas devraient toutefois s'avérer exceptionnels, en tout cas pour ce qui est des rapports avec les Etats membres de l'OCDE.

## 2. „Art. 2 Zuständigkeit und Rechtsmittel

*1 Für die Leistung von Amtshilfe gemäss Art. 1 dieses Gesetzes ist die Eidgenössische Steuerverwaltung zuständig. Ausländische Auskunftsbegehren, die bei anderen Behörden eingehen, sind an die Eidgenössische Steuerverwaltung weiterzuleiten.*

*2 Über Anstände, die sich wegen der Erteilung solcher Auskünfte ergeben, entscheidet die Eidgenössische Steuerverwaltung.*

*3 Gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann innerhalb 30 Tagen nach der Eröffnung Einsprache erhoben werden. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann innerhalb 30 Tagen nach der Eröffnung mit Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission angefochten werden. Gegen den Beschwerdeentscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission kann innerhalb 30 Tagen nach der Eröffnung Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Schweizerischen Bundesgericht erhoben werden.“*

La procédure d'échange de renseignements pour la correcte application des conventions fonctionne depuis de nombreuses années. Lorsqu'une demande d'une administration étrangère concerne la correcte application de la convention, l'Administration fédérale des contributions procède, le cas échéant avec le concours des administrations fiscales cantonales, à une vérification de l'état de fait. Dans un second temps, elle oriente la personne concernée et l'informe simultanément de son intention de donner suite à la demande, ainsi que du contenu de la réponse qu'elle entend donner à l'autorité étrangère. Si la personne visée conteste ce procédé, elle peut demander une décision sujette à réclamation. En pratique ceci est très rarement le cas, puisqu'elle se prévaut elle-même de la convention et a le cas échéant un intérêt à l'échange de renseignements. La procédure qui a été suivie jusqu'à ce jour est celle qui est « condensée » dans cette nouvelle disposition et qui se fonde à la fois sur **la convention elle-même** (pour ce qui est du droit d'échanger les renseignements) et sur **la loi fédérale sur la Procédure Administrative du 20 décembre 1968**, qui règle, sauf disposition particulière d'une loi spéciale y dérogeant, les décisions des administrations fédérales et les droits de recours y relatifs.

3. *„Zweiter Titel: Schweizerische Ersuchen*

*Art. 3 Zuständigkeit und Kompetenzen*

*Für schweizerische Ersuchen ist die Eidgenössische Steuerverwaltung zuständig. Sie kann Ersuchen von sich aus oder auf Begehren einer kantonalen oder kommunalen Steuerbehörde stellen.“*

Cette disposition confirme la compétence générale de l'administration fédérale des contributions en matière d'application de conventions de double imposition. Les administrations cantonales, compétentes pour la taxation des contribuables suisses, peuvent adresser des requêtes à l'administration fédérale des contributions. En pratique, ce sont ces dernières qui auront le plus souvent besoin de renseignements et qui demanderont à l'administration fédérale des contributions d'adresser une demande d'échange de renseignements à une autorité fiscale étrangère.

4. *„Zweiter Teil: Amtshilfe zur Durchsetzung des internen Rechts der ausländischen Staaten für Steuerdelikte im Verhältnis zu Staaten mit denen diese Amtshilfe vorgesehen ist*

*Erster Titel: Ausländische Ersuchen*

*Art. 4 Vorprüfung ausländischer Ersuchen*

*1 Ersuchen von ausländischen zuständigen Behörden um Amtshilfe zur Durchsetzung des internen ausländischen Rechts werden, soweit das jeweilige Abkommen eine solche Amtshilfe vorsieht, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgeprüft.*

*2 Kann einem Ersuchen um Amtshilfe nicht entsprochen werden, so teilt die Eidgenössische Steuerverwaltung dies der zuständigen ausländischen Behörde mit. Diese kann ihr Ersuchen ergänzen.*

*3 Zeigt die Vorprüfung, dass die Erfüllung der Voraussetzungen zur Gewährung von Amtshilfe erfüllt sind, benachrichtigt die Eidgenössische Steuerverwaltung diejenige Person, die in der Schweiz über die einschlägigen Informationen verfügt (Informationsinhaber), über den Eingang des Ersuchens und über die darin verlangten Informationen. Der übrige Inhalt des Ersuchens darf dem Informationsinhaber nicht mitgeteilt werden.*

*4 Die Eidgenössische Steuerverwaltung ersucht gleichzeitig den Informationsinhaber, ihr die Informationen zuzustellen und die betroffene Person mit ausländischem Wohnsitz aufzufordern, in der Schweiz einen Zustellungsbevollmächtigten zu bezeichnen.“*

Cette disposition instaure un examen préalable de l'administration fédérale des contributions des demandes d'entraide étrangères. S'il apparaît d'emblée que la demande n'est pas recevable, l'administration fédérale des contributions le communique sans tarder à l'autorité requérante. **Il n'existe pas de recours contre cette décision.** En revanche, il est donné à l'autorité requérante la possibilité de compléter sa demande.

Il convient de préciser que la convention impose une obligation à l'administration fédérale des contributions de prêter son assistance et que, dès lors, cette dernière est tenue de prendre une décision positive chaque fois que les éléments dont elle dispose rendent plausible la commission d'un délit fiscal. Ceci signifie notamment qu'en présence de cas « limite », où il n'apparaît pas clairement qu'il s'agit d'un délit fiscal mais où il n'est pas exclu que le comportement constitue plus qu'une simple soustraction, l'administration fédérale des contributions est tenue d'accorder l'entraide. Le cas échéant, la personne visée pourra faire valoir ses droits par un recours et démontrer (ultérieurement dans la procédure, pièces à l'appui) que les conditions nécessaires à l'octroi de l'entraide n'étaient pas remplies.

Lorsque les conditions de l'entraide sont remplies, l'administration fédérale des contributions informe les tiers détenteurs de renseignements (en pratique ce sont souvent des banques) de **l'existence** de la demande d'entraide et des **renseignements qui leur sont demandés**. Vis-à-vis du tiers détenteur, le reste du contenu de la demande ne doit pas être dévoilé. La raison de cette limitation réside principalement dans le fait que le tiers détenteur a une fonction d'auxiliaire dans la procédure et ne doit pas nécessairement avoir connaissance de tous les détails d'une procédure ouverte contre un de ses clients présumés pour s'exécuter. Si tout le contenu de la demande était communiqué au tiers détenteur, il pourrait alors avoir connaissance, avant que le client (personne visée) n'en ait peut-être lui-même connaissance, d'éléments relatifs à la sphère privée de ce dernier, que le client n'aurait pas eu l'intention de divulguer. Or, ceci n'est pas nécessaire vis-à-vis d'un tiers détenteur de renseignements, qui doit uniquement avoir connaissance du motif de la demande et des documents qu'il doit le cas échéant rechercher et transmettre.

Il est en revanche important **que la personne concernée soit ensuite informée de la procédure et puisse recevoir les communications** qui doivent lui être adressées. Pour ce faire, l'al. 4 prévoit que **le détenteur des renseignements invite la personne visée à désigner un mandataire en Suisse**. (Voir ci-après les développements au sujet de le « personne concernée »).

## 5. *„Art. 5 Beschaffung der Information*

*1 Übergibt der Informationsinhaber die verlangten Informationen der Eidgenössischen Steuerverwaltung, so prüft diese die Informationen und erlässt eine Schlussverfügung.*

*2 Stimmt der Informationsinhaber oder die betroffene Person oder ihr Zustellungsbevollmächtigter der Übergabe der verlangten Informationen innerhalb von 14 Tagen nicht zu, erlässt die Eidgenössische Steuerverwaltung gegenüber dem Informationsinhaber eine Verfügung, mit der sie die Herausgabe der im ausländischen Ersuchen bezeichneten Informationen verlangt.“*

Le détenteur de renseignements domicilié en Suisse ou avec établissement d'affaires en Suisse est tenu de remettre à l'administration fédérale des contributions tous les documents dont il dispose en relation avec la demande d'entraide. La pratique actuelle, développée en relation avec la convention de double imposition avec les Etats-Unis (CDI-USA), a démontré que les établissements financiers refusent très rarement de

communiquer les renseignements demandés. Ce n'est qu'en cas de refus de coopérer de ces derniers ou de la personne concernée que l'administration fédérale des contributions doit **notifier une décision** sommant le détenteur de lui transmettre les documents pertinents. A ce stade, **il ne s'agit pas de mesures de contrainte**, mais seulement d'une décision ordonnant formellement la remise de documents.

**6.** *„Art. 6 Rechte der betroffenen Person*

*1 Die Eidgenössische Steuerverwaltung eröffnet die an den Informationsinhaber gerichtete Verfügung sowie eine Kopie des Ersuchens der zuständigen ausländischen Behörde auch der betroffenen Person oder deren Zustellungsbevollmächtigtem, sofern im Ersuchen nicht ausdrücklich die Geheimhaltung verlangt wird.*

*2 Hat eine betroffene Person mit ausländischem Wohnsitz keinen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet, so ist die Eröffnung von der zuständigen ausländischen Behörde nach dem Recht des Wohnsitzstaates des ersuchenden Staates vorzunehmen. Gleichzeitig setzt die Eidgenössische Steuerverwaltung der Person eine Frist zur Zustimmung zum Informationsaustausch oder zur Bestellung eines Zustellungsbevollmächtigten.*

*3 Die betroffene Person kann sich am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen. Die Akteneinsicht und die Teilnahme am Verfahren dürfen nur verweigert werden:*

- a. für Aktenstücke und Verfahrenshandlungen, für die Geheimhaltungsgründe nach Artikel 80b Absatz 2 des Rechtshilfegesetzes vom 20. März 1981<sup>141</sup> bestehen; oder*
- b. soweit die Amtshilfebestimmung des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens dies erfordert.*

*4 Gegenstände, Dokumente und Unterlagen, die der Eidgenössischen Steuerverwaltung ausgehändigt oder von ihr beschafft wurden, dürfen zur Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts erst nach Abschluss des Verfahrens verwendet werden.“*

**a. Observations générales**

Une personne concernée par une demande d'entraide peut faire valoir ses droits dans la procédure de poursuite ouverte dans son Etat de résidence. L'expérience accumulée à ce jour dans le cadre de la CDI-USA a montré que cette personne est dans la majeure partie des demandes d'entraide **la personne poursuivie à l'étranger** (il se peut, et cela fait l'objet d'un développement spécifique ci-dessous, qu'il y ait un tiers concerné par une mesure d'entraide en sus de la personne poursuivie à l'étranger). Comme la Suisse n'a conclu des conventions de double imposition qu'avec des Etats garantissant ces droits comme le fait la Suisse, il ne fait nul doute que la personne visée par la procédure pénale/fiscale étrangère aura tous les moyens de se défendre en vue du prononcé pénal. Cela étant, d'après la conception helvétique la personne concernée a impérativement certains droits également en Suisse, dans le cadre de la procédure d'entraide administrative. Outre le droit de recours contre la décision finale de transmission des informations qui est prévu par l'art. 13 du projet, la présente disposition prévoit pour la

---

<sup>141</sup> SR 351.1

personne concernée **un droit de principe à être informée de la demande pendante et à pouvoir consulter le dossier**. Dans la mesure où la procédure n'exige pas **le maintien du secret**, l'administration fédérale des contributions doit notifier la demande au mandataire suisse désigné par la personne concernée. Si cette notification n'est pas possible au travers d'un mandataire désigné, elle doit être entreprise par les soins de l'autorité étrangère dont émane la demande (cette dernière connaît en général toutes les coordonnées nécessaires du contribuable poursuivi).

La personne concernée **peut en tout temps consentir à l'échange de renseignements**. Si elle le fait, elle le fait **d'une manière irrévocable** et la désignation d'un mandataire n'est en principe plus nécessaire, puisqu'il ne devrait plus y avoir, côté suisse, de notifications ultérieures. Si, en revanche, elle ne consent pas d'emblée à la communication de renseignements, la désignation d'un mandataire doit avoir lieu en vue de recevoir les notifications et décisions subséquentes.

Avant qu'il n'y ait une décision finale entrée en force, les autorités suisses ne peuvent utiliser à des fins fiscales internes les renseignements qu'elles sont en train de recueillir pour satisfaire à la demande étrangère (al. 4). Ce faisant, on s'assure indirectement, le cas échéant par une décision judiciaire, de ce que les documents et informations recueillis par l'administration, qui peut à ces fins user de mesures de contrainte, sont bien en relation avec l'infraction faisant l'objet de la demande d'entraide et ne sont pas le résultat d'une « fishing expedition ».

#### *b. La question spécifique de la personne concernée*

L'article 6 distingue entre un **détenteur de renseignements** et une **personne concernée** par la mesure d'entraide. Il faut comprendre par personne concernée **toute personne dont les intérêts propres sont touchés par une mesure d'entraide**. Toute personne concernée au sens de l'art. 6 du projet a un droit de recours au sens de l'art. 13 du projet.

Il s'est déjà avéré en pratique, qu'une demande d'entraide dans une cause X (la personne poursuivie à l'étranger) requière la saisie de documents (bancaires) supposés au nom de Y et Z (résidents de Suisse ou non), qui ne sont pas directement visés par la poursuite pénale étrangère. Dans ce cas, trois personnes peuvent entrer en ligne de compte, à divers titres :

- la personne qui fait l'objet de la procédure pour fraude fiscale à l'étranger ;
- les personnes qui, sans faire l'objet d'une poursuite pour fraude fiscale à l'étranger, peuvent être visées parce que, par exemple, il est fait valoir dans la demande d'entraide étrangère, au sujet d'un compte bancaire à leur nom, qu'elles auraient agi à titre fiduciaire pour la personne poursuivie à l'étranger;
- l'établissement auprès duquel se trouvent les documents en question.

La situation est différente selon que l'on est **la personne poursuivie à l'étranger**, la **personne contre laquelle la mesure de saisie doit être prise** ou enfin la banque qui est le **dépositaire des documents**.

Les considérations qui suivent concernent essentiellement l'hypothèse, plutôt exceptionnelle, **dans laquelle des renseignements sont demandés sur une autre personne que celle qui fait l'objet de la poursuite à l'étranger.**

*i) La personne poursuivie à l'étranger*

Cette dernière risque une sanction pour un délit fiscal dans son Etat de résidence. Elle a à la fois des droits dans la procédure de fond et un droit à ce que la procédure d'entraide administrative soit menée conformément à la loi. Ceci signifie, concrètement, que cette personne est celle qui a le plus grand intérêt à faire constater une irrégularité dans la procédure d'entraide, notamment que les conditions matérielles pour l'octroi de l'entraide administrative ne sont pas réunies.

On pourrait contester le présupposé que c'est cette personne qui voit ses intérêts le plus touchés (parce qu'elle dispose de droits de défense dans son Etat de résidence) et soutenir que le tiers qui se fait bloquer un compte est celui qui, dans la procédure d'entraide, a le plus grand intérêt. Si on estime que c'est la personne qui détient des documents mais qui n'est pas visée par une procédure sur le fond qui est principalement la « personne concernée » au sens de l'art. 6 du projet, cela revient à dire qu'est protégée un premier lieu une personne qui ne risque actuellement aucune sanction, sauf si les documents transmis dans le cadre de l'entraide administrative démontrent qu'elle a commis, elle aussi, une infraction (par exemple instigation, complicité). Ce raisonnement est peu convainquant à un double titre : les moyens de défense dans une procédure d'entraide n'ont pas pour but de protéger une personne contre une future poursuite pénale au cas où elle aurait eu un comportement illégal, d'une part, et, d'autre part, la procédure d'entraide (pour fraude fiscale) a pour but principal d'aider un Etat partenaire dans une poursuite existante. C'est donc bel et bien à la personne poursuivie à l'étranger, à qui il y a lieu de reconnaître en toutes circonstances un intérêt légitime à ce que la procédure d'entraide se déroule en conformité aux dispositions légales. Ce droit n'est pas moins important si, dans la procédure d'entraide menée en Suisse, aucune mesure ne se dirige (en tous les cas en apparence) sur des informations la concernant directement. A supposer que le fisc étranger veuille le redresser fiscalement et le condamner à une amende correspondante, il a le même intérêt juridique à ce que la procédure d'entraide ouverte dans sa cause soit menée correctement, que les saisies concernent ses propres comptes ou des comptes de tiers dont le fisc étranger prétend qu'ils sont importants pour la preuve de la fraude en question. Au surplus, la personne poursuivie à l'étranger pourrait faire l'objet de mesures d'entraide la touchant personnellement (saisie de ses documents bancaires) en même temps qu'un tiers, qui se voit saisir des comptes en raison d'un prétendu lien avec ceux de la personne poursuivie.

Pour ces motifs, il faut comprendre le premier alinéa de l'art. 6 du projet en ce sens que « la personne contre laquelle est dirigée la poursuite de fond qui donne lieu à la procédure d'entraide » est toujours concernée, même si les mesures d'entraide demandées ont un impact sur des tiers.

*ii) Le détenteur des renseignements*

Le détenteur des renseignements n'est pas un titulaire juridique de compte, mais la personne auprès de laquelle se trouvent physiquement des renseignements pertinents. L'article 13 du projet prévoit un droit de recours très limité pour ce tiers détenteur. Il

serait même plus juste de dire qu'il n'est, dans la règle, pas légitimé à recourir, à moins qu'il ne puisse démontrer, à titre exceptionnel, **que ses intérêts propres sont touchés**. Ce n'est en général pas le cas d'un intermédiaire financier qui doit remettre des documents relatifs aux avoirs d'une personne poursuivie à l'étranger. En effet, le détenteur est en général étranger au comportement de la personne visée par la requête d'entraide administrative et ne peut ni accorder lui-même l'entraide ni se prononcer contre son admission. Il n'a de facto ni un intérêt à ce que la poursuite continue sans la transmission des renseignements demandés, ni un intérêt à ce que la poursuite continue avec les renseignements en question. Il ne risque en outre aucune sanction en relation avec une poursuite quelconque et la loi helvétique le délivre in casu de son devoir de discrétion découlant de la loi sur les banques. Il est donc, sauf circonstances particulières, le simple détenteur de renseignements qui seront éventuellement utilisables dans une procédure dont on ignore l'issue à ce stade et à laquelle il n'est pas partie. Il apparaît donc que **les cas où un tel détenteur sera admis à faire valoir un intérêt propre seront exceptionnels**.

Ceci implique, en ce qui concerne l'art. 6 du projet, que le détenteur de renseignements n'est pas une « personne concernée » et n'a pas de droit de consulter le dossier. Lorsque la demande lui est notifiée, les éléments qui lui sont communiqués sont **l'existence de la demande** et les **renseignements qui lui sont demandés**. Le reste ne peut pas lui être divulgué (art. 4 du projet).

*iii) La personne contre laquelle la mesure d'entraide doit être prise (qui n'est pas en même temps concernée par la procédure pour délit fiscal dans l'état étranger)*

La situation procédurale de cette personne soulève plus de problèmes en ce qu'elle est concernée par la procédure d'entraide administrative, mais pas par la poursuite étrangère. Elle se trouve au centre de deux pôles d'intérêts, à certains égards contradictoires, qui sont d'une part le bon déroulement de la procédure d'entraide administrative en Suisse destinée à aider la procédure étrangère sur le fond, et d'autre part, le bon déroulement des mesures qui la touchent.

Alors qu'elle risque de subir une mesure de contrainte en Suisse (par ex. la saisie de pièces bancaires qu'elle refuserait de donner), elle n'est, vis-à-vis de la procédure étrangère sur le fond qui ne la vise pas, qu'en position de tiers n'ayant pas qualité de partie. En effet, il ne pèse aucune charge concrète selon le droit étranger, ni d'ailleurs une charge en droit suisse. Si elle refuse de donner les documents, l'administration peut les saisir et elle en supporte les frais. Mais il n'y a aucune autre sanction, ni d'autorité qui instruit contre elle en vue d'un jugement. Il s'agit pour ainsi dire d'une position « principalement » de tiers, avec néanmoins des droits touchés si on lui saisit des documents.

**Il découle de ce qui précède que cette personne doit avoir un droit de recours pour le cas où elle peut faire valoir des intérêts propres.** Il ne peut être nié qu'une personne qui se voit saisir des documents ou objets ne voit pas ses intérêts propres touchés. Quant aux arguments qu'elle pourra faire valoir dans un éventuel recours, ce sont les suivants.

La personne peut invoquer que les **documents** ou une partie d'entre eux **ne sont pas en relation avec le délit** et s'opposer à leur transmission. Elle peut aussi invoquer que **les mesures de contrainte n'ont pas respecté le principe de la proportionnalité**. Si ce principe était violé dans un cas concret le Tribunal fédéral ordonnerait vraisemblablement la restitution des documents saisis au motif que la personne concernée n'a pas pu recourir contre la saisie elle-même, les décisions incidentes étant immédiatement exécutoires. Enfin, elle peut invoquer que **les conditions matérielles de l'entraide ne sont pas remplies**.

Si une personne voit ses droits touchés et qu'elle dispose d'un droit de recours, **elle devrait en principe avoir accès au dossier**. Concrètement, si dans une procédure pénale fiscale on soupçonne que des paiements ont été faits sur son compte, on pourrait soutenir qu'elle doit pouvoir examiner le dossier pour démontrer que les documents recherchés ne sont, contrairement à ce que pourrait alléguer la demande d'entraide, pas en relation avec un délit fiscal, ou que, même si la personne poursuivie a commis un délit fiscal, en ce qui la concerne les paiements ont une origine commerciale indiscutable pour des prétentions réelles. Cette conclusion ne va pas cependant sans quelques difficultés. Cette personne se trouve à la croisée de deux intérêts, à savoir **le déroulement correct d'une procédure d'entraide** accessoire à une procédure de fond contre un prévenu d'une part, et un **intérêt à ne pas subir une mesure de contrainte injustifiée, respectivement à ne pas fournir des informations relevant de sa sphère privée si les conditions légales nécessaires pour ce faire ne sont pas remplies**, d'autre part. Si un tiers détenteur d'un compte est en relation avec l'auteur présumé de l'infraction, il (le détenteur du compte) pourrait prendre des mesures pour entraver l'entraide administrative voire même, selon les cas, tenter d'échapper lui-même à une future poursuite. Il est possible que le fisc étranger ait des motifs et la possibilité pour poursuivre cette personne dans un second temps, voire des accords d'entraide administrative avec l'Etat de résidence de cette personne (pas nécessairement la Suisse) pour faire entamer une procédure à son encontre. Comme dit ci-dessus, la protection conférée par la Suisse dans une procédure d'entraide administrative ne devrait pas avoir pour effet de protéger une personne ayant commis des agissements illégaux de l'ouverture d'une procédure à son encontre. Il apparaît raisonnable de conclure que des deux intérêts en présence, celui au bon déroulement de la procédure d'entraide (et par effet réflexe de la procédure de fond ouverte à l'étranger) est prépondérant. Ceci ne signifie pas que les intérêts du fisc étranger et la protection de la personne poursuivie ont priorité sur les droits de la personne visée par une mesure de contrainte, mais que, dans la mesure où ces droits peuvent être exercés sans compromettre la procédure d'entraide et de fond à l'étranger, il y a lieu de limiter les droits de cette personne au strict nécessaire pour lui garantir un traitement correct.

A ce qui précède s'ajoute encore une difficulté qui est apparue dans la pratique, à savoir que l'accès au dossier implique que le détenteur de documents se trouvant en Suisse pourrait prendre connaissance de renseignements touchant à la sphère privée de la personne poursuivie à l'étranger.

Une possibilité pour trancher ce conflit d'intérêt serait, malgré qu'il existe un droit de recours, de **ne pas accorder** à une personne concernée mais qui n'est pas la personne poursuivie à l'étranger **le droit de consulter le dossier**, et ce aux motifs suivants :

- Si une personne connaît l'état de ses entrées (ce qui devrait être le cas pour tout individu et carrément une obligation pour les personnes physiques et morales astreintes à tenir une comptabilité), elle est en tout temps et en toutes circonstances capable de démontrer d'où provient son argent et le titre de créance des paiements (salaire, activité indépendante, gains en capital etc.), que ce soit pour un paiement isolé ou pour un ensemble de paiements découlant de contrats. Elle n'a en principe pas besoin d'étudier un dossier relatif à une autre personne suspectée d'infractions fiscales pour faire valoir d'où provient son argent.
- Il devrait ressortir clairement de ces indications et documents s'il y a ou s'il n'y a pas premièrement un rapport avec l'auteur présumé de l'infraction et, deuxièmement, si en sus du rapport avec la personne les flux d'argent sont en relation avec le délit commis à l'étranger.

Cette solution est toutefois difficile à concevoir en droit suisse, car d'une certaine manière elle contraindrait une personne à rédiger un recours en ne connaissant pas tous les éléments pertinents d'une cause qui la touche.

Une autre possibilité de prendre en compte les intérêts en présence serait de considérer que la personne concernée mais qui n'est pas la personne poursuivie à l'étranger n'a pas un droit de principe de consulter le dossier, mais que cet accès est donné si le fisc de l'état requérant et la personne poursuivie à l'étranger y consentent conjointement (***et modifier le projet de loi dans ce sens s'entend***). S'ils refusent, ou si l'un d'eux refuse, ce refus doit être pris en compte et la personne concernée, qui n'est pas la personne poursuivie à l'étranger, pourra présenter son recours en n'ayant cependant qu'une connaissance sommaire des faits au travers de la demande qui lui a été notifiée en vue de la remise de documents. Sur la question de savoir si le fisc étranger doit toujours communiquer son approbation pour l'accès au dossier on peut remarquer ceci : on peut présumer que l'administration fiscale de l'Etat requérant consent à ce que cette personne ait cet accès si cette autorité renonce d'assortir sa demande du maintien du secret. Du moment que cette possibilité existe et qu'elle n'en fait pas usage, on peut en déduire qu'elle a pris en compte la possibilité d'une communication à une personne concernée par la mesure d'entraide administrative mais qui n'est pas la personne poursuivie à l'étranger.

La possibilité examinée ci-dessus est extrêmement proche d'une troisième possibilité préférée finalement par la Commission. Cette dernière consiste, en présence de requêtes où le fisc étranger ne demande pas le maintien du secret, à reconnaître l'accès au dossier à la personne concernée qui n'est pas la personne poursuivie à l'étranger, mais de demander préalablement à la personne poursuivie si elle est d'accord avec le droit de consulter le dossier de ce tiers. Dans la négative, le droit d'accès au dossier ne serait pas limité pour autant dans son principe, mais l'administration fédérale des contributions devrait procéder à **un tri des informations**. Toutes les informations qui sont importantes pour la personne concernée, qui n'est pas la personne poursuivie à l'étranger, peuvent lui être communiquée, tandis que les autres seraient exclues de son droit d'accès au

dossier<sup>142</sup> (« caviardage »). **Cette solution, même si elle implique un travail délicat de l'administration fédérale des contributions, devrait être préférée aux autres. En effet**, la personne concernée, qui n'est pas la personne poursuivie à l'étranger, ne pourrait pas recourir contre la saisie elle-même, et par conséquent elle devrait au moins pouvoir formuler un éventuel recours en disposant des informations pertinentes.

Du moment que la Commission soutient le point de vue selon lequel le tiers détenteur de renseignements, tel un titulaire d'un compte bancaire en Suisse, est une personne concernée qui, sous réserve du maintien du secret, a accès aux éléments du dossier qui le concernent, **il n'est pas nécessaire de prévoir d'autres dispositions expresses dans la loi relatives au consentement de la personne poursuivie** : l'autorisation demandée à cette dernière n'a pour conséquence, si elle est refusée, que le fait que l'administration fédérale des contributions doit alors procéder à un tri des informations communicables au tiers.

## 7. „Art. 7 Zwangsmassnahmen

*1 Werden die in der Verfügung verlangten Informationen nicht innerhalb der verfügbaren Frist der Eidgenössischen Steuerverwaltung übergeben, so können Zwangsmassnahmen durchgeführt werden. Dabei können Zeugen einvernommen, Hausdurchsuchungen durchgeführt sowie Gegenstände, Dokumente und Unterlagen in Schriftform oder auf Bild- oder Datenträgern beschlagnahmt werden.*

*2 Zwangsmassnahmen sind vom Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder von dessen Stellvertreter anzuordnen. Sie sind von besonders ausgebildeten Personen durchzuführen.*

*3 Ist Gefahr im Verzug und kann eine Massnahme nicht rechtzeitig angeordnet werden, so darf die besonders ausgebildete Person von sich aus eine Zwangsmassnahme durchführen. Die Massnahme bedarf innerhalb drei Tagen der Genehmigung des Direktors der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder dessen Stellvertreters.*

*4 Die Polizei der Kantone und Gemeinden unterstützt die Eidgenössische Steuerverwaltung bei der Durchführung der Zwangsmassnahmen.“*

Les mesures de contrainte n'entrent en ligne de compte qu'à la triple condition que l'administration fédérale des contributions ait requis la production de documents par une décision formelle, que la remise de ces documents ait été refusée et que les mesures entreprises soient adéquates pour entrer en possession de la documentation nécessaire au traitement de la demande d'entraide. **Le principe de la proportionnalité régit toute la procédure des mesures de contrainte.**

Une des premières émanations de ce principe est que la mesure de contrainte doit être exécutée par des fonctionnaires formés à cet effet. Ces derniers doivent avoir l'expérience en matière de saisie d'objets, documents et biens **et ne sauraient procéder à des saisies**

---

<sup>142</sup> Exemple : sur le même relevé bancaire il y a un montant qui est crédité par une société appartenant à la personne poursuivie qui fait l'objet de la demande d'entraide et des montants relatifs à des achats de vêtements dans des boutiques ainsi qu'un virement à une fondation pour la protection des animaux. Les postes qui ne sont pas en relation avec la demande seraient caviardés.

**indifférenciées** de documents ou objets qu'ils devraient traiter par la suite, en vue de n'en garder qu'une partie.<sup>143</sup>

Dans la mesure où le principe de proportionnalité est respecté, la Commission est d'avis que de telles mesures de contrainte n'ont pas besoin d'être ordonnées formellement par une autorité judiciaire et que **leur mise en œuvre par un mandat signé du Directeur de l'administration fédérale des contributions ou son représentant autorisé est compatible avec les principes de la CEDH**. Cela serait plus discutable si les pouvoirs des fonctionnaires enquêteurs n'étaient pas définis de façon restrictive en relation avec les besoins de la requête et en l'absence d'une clause qui met en exergue les égards qu'il y a lieu d'avoir envers la sphère privée de la personne visée (cf. notamment le projet d'art. 10 ci-après).

#### 8. „Art. 8 Durchsuchung von Räumen

*Räume dürfen nur durchsucht werden, wenn es wahrscheinlich ist, dass sich darin die im Zusammenhang mit dem Ersuchen um Informationsaustausch stehenden Gegenstände, Dokumente oder Unterlagen befinden.“*

Cette disposition est également une concrétisation du principe de la proportionnalité. La perquisition de locaux est une mesure qui consacre une atteinte particulièrement importante à la sphère privée d'une personne. **La loi exclut que des fonctionnaires puissent procéder de façon discrétionnaire à des perquisitions génériques** où bon leur semble (« fishing expeditions »), dans l'idée de constater après coup une éventuelle utilité de la documentation et des objets saisis. Il doit, au contraire, exister d'emblée une vraisemblance que des objets ou documents nécessaires au traitement de la demande d'entraide administrative se trouvent dans des locaux que l'administration entend perquisitionner.

#### 9. „Art. 9 Durchführung

<sup>1</sup> *Vor Beginn der Durchsuchung hat sich der untersuchende Beamte auszuweisen.*

<sup>2</sup> *Der anwesende Inhaber der Räume ist über den Grund ihrer Durchsuchung zu unterrichten und zu dieser beizuziehen; anstelle des abwesenden Inhabers ist ein Verwandter oder Hausgenosse beizuziehen. Im weitem ist die von der zuständigen kantonalen Behörde bezeichnete Amtsperson oder, falls der untersuchende Beamte von sich aus durchsucht, ein Mitglied der Gemeindebehörde oder ein Kantons-, Bezirks- oder Gemeindebeamter beizuziehen, der darüber wacht, dass sich die Massnahme nicht von ihrem Zweck entfernt. Ist Gefahr im Verzuge oder stimmt der Inhaber der Räume zu, so kann der Beizug von Amtspersonen, Hausgenossen oder Verwandten unterbleiben.*

<sup>3</sup> *An Sonn- und allgemeinen Feiertagen und zur Nachtzeit darf nur in wichtigen Fällen und bei dringender Gefahr eine Durchsuchung stattfinden.*

---

<sup>143</sup> Cf. à cet sujet la note n° 87 ci-dessus en relation avec la jurisprudence de la CEDH en la cause Mialhe c. France.

<sup>4</sup> *Das Protokoll über die Durchsuchung wird im Beisein der Beteiligten sofort aufgenommen; auf Verlangen ist den Beteiligten ein Doppel des Durchsuchungsbefehls und des Protokolls auszuhändigen.*“

Cette disposition correspond en tous points<sup>144</sup> à l'article 49 de la Loi fédérale du 22 mars 1974 sur le Droit Pénal Administratif. Elle règle concrètement la procédure de perquisition.

**10.** *„Art. 10 Beschlagnahme von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen*

*1 Gegenstände, Dokumente und Unterlagen sind mit grösster Schonung der Privatgeheimnisse zu durchsuchen.*

*2 Es dürfen nur Gegenstände, Dokumente und Unterlagen beschlagnahmt werden, die im Zusammenhang mit dem Ersuchen um Informationsaustausch von Bedeutung sein könnten.*

*3 Dem Inhaber der Gegenstände, Dokumente und Unterlagen oder dem Informationsinhaber ist Gelegenheit zu geben, sich vor der Durchführung über ihren Inhalt auszusprechen. Der Informationsinhaber muss bei der Lokalisierung und Identifizierung der Gegenstände, Dokumente und Unterlagen mitwirken.*

*4 Kosten, die dem Inhaber oder dem Informationsinhaber aus den Zwangsmassnahmen entstehen, sind von diesen selber zu tragen.*“

Cette disposition règle spécifiquement la saisie d'objets, documents ou pièces. Une fois encore le principe de proportionnalité est évoqué aux alinéas 1 et 2.

Un pendant aux égards exigés vis-à-vis de la personne concernée réside dans l'alinéa 3, qui prévoit **le concours du détenteur d'objets pour la localisation et l'identification des pièces à saisir**. En effet, une identification par ses soins des objets, documents et biens pertinents est de nature à limiter les effets indésirables d'une perquisition et/ou d'une saisie par les fonctionnaires enquêteurs. Ces derniers ont le devoir de procéder à une saisie aussi ciblée que possible et y arriveront d'autant mieux que le détenteur se prête à la localisation des pièces qu'ils recherchent (dans la grande majorité des cas il s'agit de documents écrits). Si ce dernier ne coopère pas, on peut présumer que la tâche des enquêteurs est d'autant plus difficile et que ces derniers doivent alors procéder à des recherches plus poussées, voire à une saisie plus substantielle, malgré eux.

Du moment que le détenteur a été requis, dans un premier temps, de transmettre les documents en question à l'administration et qu'il a refusé de procéder ainsi, l'alinéa 4 prévoit qu'il doit encourir les éventuels frais occasionnés par le recours aux mesures de contrainte. Il y a lieu de préciser ici qu'il s'agit des coûts engendrés uniquement par les mesures de contrainte qui le concernent personnellement et non pas des coûts liés de manière plus générale à la procédure d'entraide et supportés par les autorités.

---

<sup>144</sup> Pour des raisons rédactionnelles, la Commission a seulement supprimé l'expression „im allgemeinen“ à l'alinéa 3.

## 11. „Art. 11 Vereinfachte Ausführung

*1 Stimmt die betroffene Person der Aushändigung der Informationen an die zuständige ausländische Behörde zu, so kann sie die Eidgenössische Steuerverwaltung darüber schriftlich informieren. Die Zustimmung ist unwiderruflich.*

*2 Die Eidgenössische Steuerverwaltung hält die Zustimmung schriftlich fest und schliesst das Verfahren durch Übermittlung der Informationen an die zuständige ausländische Behörde ab.*

*3 Betrifft die Zustimmung nur einen Teil der Informationen, so werden die restlichen Gegenstände, Dokumente oder Unterlagen nach den Artikeln 6 ff. beschafft und mittels Schlussverfügung übermittelt“.*

Cette disposition règle le cas d'une personne qui consent à la transmission des renseignements. Le consentement doit être communiqué à l'administration fédérale des contributions en la forme écrite et est irrévocable. Lorsqu'une telle déclaration est communiquée à l'administration fédérale des contributions, les renseignements sont transmis sans autre formalité procédurale à l'autorité étrangère et la transmission équivaut à clôture de la procédure. En cas de consentement partiel la procédure continue comme décrit ci-dessus pour chaque information dont la transmission demeure litigieuse, le cas échéant jusqu'à décision finale entrée en force après un recours au Tribunal fédéral.

## 12. „Art. 12 Abschluss des Verfahrens

*1 Die Eidgenössische Steuerverwaltung erlässt eine begründete Schlussverfügung. Darin äussert sie sich zur Frage, ob die Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe erfüllt sind und entscheidet über die Übermittlung von Gegenständen, Dokumenten und Unterlagen an die zuständige ausländische Behörde.*

*2 Die Verfügung wird der betroffenen Person oder ihrem Zustellungsbevollmächtigten eröffnet.*

*3 Hat eine betroffene Person mit ausländischem Wohnsitz keinen Zustellungsbevollmächtigten bezeichnet, so erfolgt die Eröffnung durch Publikation im Bundesblatt.*

Une fois en possession de tous les documents pertinents, que ces derniers lui aient été remis par les détenteurs ou qu'elle ait dû se les procurer par la contrainte, l'administration fédérale des contributions rend une décision finale motivée dans laquelle elle décide si les **conditions matérielles de l'entraide sont remplies et quels renseignements, objets, documents et pièces sont transmis à l'autorité requérante.**

Cette décision est notifiée à la (aux) personne(s) concernée(s) qui peut (peuvent) alors formuler un recours selon l'article 13 ci-dessous.

Une fois la décision entrée en force, se pose l'éventuelle question de l'utilisation des informations recueillies par les autorités suisses aux fins de la poursuite d'éventuelles

infractions fiscales en Suisse. Les informations que l'administration fédérale des contributions rassemble auprès de tiers détenteurs en Suisse se distinguent des informations contenues dans la demande d'entraide étrangère en ce qu'elles sont - ou en tout cas peuvent être - recueillies avec des mesures de contrainte. Elles soulèvent donc le problème suivant :

En application du droit interne suisse actuellement en vigueur, des informations venues à connaissance d'une autorité fiscale dans le cadre de son activité peuvent être utilisées sans autre aux fins de l'application des lois fiscales. Une limitation de cette utilisation nécessiterait une base légale expresse. S'il est vrai qu'une renonciation à l'utilisation de tels documents pourrait créer une situation d'inégalité par rapport aux cas où il y a une dénonciation (qui eux sont poursuivis), force est de constater que, dans le cas particulier d'une entraide en faveur d'un pays étranger, des informations concernant un contribuable suisse pourraient être recueillies grâce à des moyens de contrainte, alors qu'en application du seul droit interne suisse ces mesures de contrainte n'auraient pas été possibles.<sup>145</sup>

Il y a ainsi deux intérêts en présence. D'un côté, il y a l'intérêt à ce que toutes les informations parvenues la connaissance des autorités fiscales par cas fortuit soient traitées de la même façon. D'autre part, il peut être argumenté que des informations recueillies dans le cadre d'une procédure d'entraide internationale, le cas échéant avec mesures coercitives, ne peuvent être utilisées dans une procédure suisse dans le cadre de laquelle elles n'auraient pas été autorisées. La Commission est d'avis, après discussions intensives, que ces informations doivent pouvoir être utilisées sans restriction par les autorités fiscales et judiciaires suisses compétentes. L'utilisation de ces documents par les autorités suisses ne doit ni dépendre de la nature de l'infraction commise par le contribuable étranger, ni de la transmission ou non de ces informations à l'autorité requérante<sup>146</sup>.

### 13. „Art. 13 Rechtsmittel

*1 Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Gewährung von Amtshilfe unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht.*

*2 Zur Beschwerde ist auch der Informationsinhaber befugt, soweit er eigene Interessen geltend macht.*

---

<sup>145</sup> Ce serait par exemple le cas si, à l'occasion d'une saisie de documents bancaires concernant une fraude fiscale commise par un étranger au détriment de son fisc, l'administration fédérale des contributions découvre dans la documentation pertinente des informations qui indiquent simultanément qu'un contribuable suisse pourrait avoir commis une soustraction d'impôt et non une fraude fiscale. Dans ce cas, le droit interne suisse ne permettrait pas des mesures de contrainte (il y a soustraction et non fraude) ; le cas échéant, si soupçons fondés il y a, une procédure de taxation d'office par appréciation est possible.

<sup>146</sup> Les ordonnances aux CDI avec les Etats-Unis et l'Allemagne autorisent en l'état l'utilisation des renseignements recueillis s'il y a eu transmission desdits documents à l'autorité compétente étrangère (art. 20j OCDI-US et art. 16 al. 4 OCDI-A).

*3 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat aufschiebende Wirkung.*

*4 Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, ist sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden.“*

Une des caractéristiques de la procédure d'entraide administrative est qu'elle doit à la fois respecter les droits de la (des) personne(s) concernée(s) et s'avérer efficace dans le contexte de la procédure de poursuite principale qui est ouverte dans l'Etat requérant. Ce dernier doit pouvoir recevoir des informations dans un délai raisonnable, qu'il intègrera dans sa procédure et qui lui permettront de juger correctement la personne poursuivie. C'est pour cette raison qu'il se justifie qu'une telle procédure ne donne pas lieu à une série de recours qui pourraient, formellement, avoir un effet dilatoire et contourner l'objectif même de la loi, mais permette un seul et unique recours, en l'occurrence un recours de droit administratif au Tribunal fédéral, dans le cadre duquel sont examinés tous les aspects de l'entraide administrative.

Le recours unique devant le Tribunal fédéral peut porter à la fois sur les conditions de fond de la demande d'entraide (conditions matérielles à l'octroi de l'entraide) et sur toutes les autres décisions incidentes prises précédemment (telles la mise en œuvre de mesures de contrainte).

Un établissement bancaire ou autre tiers détenteur de renseignements a un droit de recours notablement limité. Il n'est, dans la règle, pas légitimé à recourir, à moins qu'il ne puisse démontrer, à titre exceptionnel, que ses intérêts propres sont touchés (cf. commentaire de l'art. 6 du projet).

#### **14.** *„Dritter Titel: Schweizerische Ersuchen*

##### *Art. 14 Zuständigkeit und Kompetenzen*

*Für schweizerische Ersuchen an ausländische Behörden ist die Eidgenössischen Steuerverwaltung zuständig. Sie kann Ersuchen von sich aus oder auf Begehren einer kantonalen oder kommunalen Steuerbehörde stellen.“*

Cf. ch. 3 ci-dessus : le commentaire du projet d'article 3 relatif à la correcte application des conventions est valable, mutatis mutandis, pour les demandes relatives à l'application du droit interne.

#### **15.** *„Dritter Teil: Amtshilfe zur Durchsetzung des internen Rechts ausserhalb von Steuerdelikten im Verhältnis zu Staaten, mit denen diese Amtshilfe vorgesehen ist*

##### *Erster Titel: Ausländische Ersuchen*

##### *Art. 15 Vorprüfung*

<sup>1</sup> *Ersuchen von ausländischen zuständigen Behörden um Amtshilfe zur Durchsetzung des internen ausländischen Rechts werden, soweit das jeweilige Abkommen eine solche Amtshilfe vorsieht, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgeprüft. Ausländische Amtshilfebegehren, die bei anderen Behörden eingehen, sind an die Eidgenössische Steuerverwaltung weiterzuleiten.*

<sup>2</sup> *Kann einem Ersuchen um Amtshilfe nicht entsprochen werden, so teilt die Eidgenössische Steuerverwaltung dies der zuständigen ausländischen Behörde mit. Diese kann ihr Gesuch ergänzen.*

La troisième partie de la loi traite des cas d'échange de renseignements qui pourraient être prévus dans les conventions de double imposition aux fins d'application du droit interne des parties contractantes en dehors de l'hypothèse de la commission de délits fiscaux. Il n'existe en l'état aucune clause de ce type dans les conventions suisses, mais suite à l'engagement pris en relation avec le Rapport de 2004 de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables, de telles clauses devraient être négociées à l'avenir.<sup>147</sup>

A l'instar des demandes qui concernent des délits fiscaux, l'art. 15 prévoit un examen préliminaire de l'administration fédérale des contributions, laquelle communique sans délai à l'administration étrangère s'il ne peut être donné suite à sa requête, le cas échéant s'il y a lieu de la compléter.

#### **16.** „Art. 16            *Untersuchungshandlungen*

*Zeigt die Vorprüfung, dass die Voraussetzungen zur Gewährung von Amtshilfe erfüllt sind, nimmt die Eidgenössische Steuerverwaltung die erforderlichen Abklärungen vor. Ihr kommen dabei nicht weitergehende Kompetenzen zu, als sie den Steuerbehörden gemäss dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer im ordentlichen Veranlagungsverfahren zustehen.“*

Cette disposition prévoit que lorsque les conditions de l'entraide sont remplies, les mesures qui peuvent être prises sont celles dont l'administration fiscale helvétique dispose d'après la Loi fédérale sur l'Impôt Fédéral Direct dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation. En d'autres termes, l'administration fédérale des contributions ne peut disposer de pouvoirs plus étendus que ceux qu'elle a d'ordinaire vis-à-vis de ses propres contribuables pour répondre à la demande d'entraide administrative étrangère. Ce principe se retrouve notamment à l'art. 26 du Modèle de Convention de l'OCDE. Concrètement, cela signifie que l'administration fédérale des contributions peut transmettre les informations qui lui sont, respectivement doivent lui être, remises par les contribuables suisses en vue de la taxation, mais qu'elle ne dispose pas de mesures de contrainte pour recueillir d'autres informations supplémentaires. Pour les personnes morales, il s'agit essentiellement des bilans, comptes de pertes et profits et autres documents qui doivent accompagner la déclaration d'impôt. Dans l'hypothèse où des dispositions conventionnelles dérogeraient à cette disposition, ce sont ces dernières qui seraient applicables en vertu du principe de la suprématie des traités sur le droit national.

---

<sup>147</sup> Cf. Ch. II, ch. 2.3.4., et note 96 ci-dessus.

**17.** „Art. 17 Benachrichtigung

*Die Eidgenössische Steuerverwaltung teilt nach Abschluss Ihrer Abklärungen der in der Schweiz betroffenen Person den Inhalt der geplanten Amtshilfeleistung und die Absicht, diese Amtshilfe zu leisten mit und setzt dieser eine angemessene Frist für eine Stellungnahme.*

*Ist die in der Schweiz betroffene Person mit der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Aussicht genommenen Amtshilfemassnahme einverstanden, so teilt sie dies mit und die Amtshilfe kann geleistet werden.*

*Ist die in der Schweiz betroffene Person mit der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in Aussicht genommenen Amtshilfemassnahme nicht einverstanden, teilt sie dies mit und die Eidgenössische trifft eine Verfügung.“*

La personne visée est informée de l'intention de l'administration fédérale des contributions de transmettre les informations. Si elle s'oppose à cette transmission, une décision susceptible de recours lui est notifiée, contre laquelle les voies de recours de l'art. 2 al. 3 sont ouvertes par renvoi de l'art. 18 du projet.

**18.** „Art. 18 Rechtsmittel

*Der Rechtsmittelweg entspricht jenem in Art. 2 Abs. 3 dieses Gesetzes.“*

Pas de commentaire particulier.

**19.** „Zweiter Titel: Schweizerische Ersuchen

*Art. 19 Zuständigkeit und Kompetenzen*

*Zuständigkeit und Kompetenzen richten sich nach Art. 3 dieses Gesetzes.“*

Pas de commentaire particulier.

---

## **V. ANNEXES**

- I.    Projet de loi modifiant la LIFD/LHID, ainsi que les lois sur le droit de timbre, l'impôt anticipé et la TVA en ce qui concerne l'introduction du principe d'opportunité en matière de poursuite de soustractions et violations d'obligations de procédure
  
- II.   Projet pour une loi fédérale sur l'entraide administrative en matière de conventions de double imposition