

LA PRATIQUE DU DROIT

Séverine L'Eplattenier

Docteure en droit

Contraventions,
délits et
crimes fiscaux

Schulthess § 2019
ÉDITIONS ROMANDES

Table des matières

Remerciements	V
Sommaire	VII
Abréviations.....	IX
Introduction	1
1. Choix du sujet.....	3
2. Limite de l'étude	4
3. Structure de l'étude.....	4
Chapitre I Le positionnement du droit pénal fiscal	7
1. Introduction.....	9
2. Droit administratif vs droit pénal.....	11
2.1. Introduction.....	11
2.2. Notion « d'accusation en matière pénale »	12
2.2.1. Généralités.....	12
2.2.2. Qualification juridique de l'infraction en droit interne.....	13
2.2.3. Nature de l'infraction.....	14
2.2.4. But, nature et importance de la sanction.....	15
2.3. Évolution du droit pénal fiscal en Suisse	16
3. Les quatre mécanismes d'évitement fiscal	19
3.1. Généralités.....	19
3.2. Économie d'impôt.....	19
3.3. Évasion fiscale.....	20
3.4. Contraventions fiscales	21
3.5. Délits fiscaux.....	22
3.6. Crimes fiscaux.....	23
Chapitre II Le rappel d'impôt	25
1. Introduction.....	27
2. Notion du rappel d'impôt selon la LIFD et la LHID	29
2.1. Généralités.....	29
2.2. Perte fiscale pour la collectivité publique	30
2.3. Faits ou moyens de preuve inconnus de l'autorité	32
2.4. Crime ou délit contre l'autorité	43
2.5. Erreurs de taxation manifestes	44
3. Procédure en rappel d'impôt.....	47
3.1. Généralités.....	47
3.2. Déroulement de la procédure	49
3.3. Obligation de collaborer	52
3.3.1. Évolution	52
3.3.2. Modification de la législation suisse.....	54
3.3.3. Articulation des procédures.....	56

3.3.4. Conséquence de la violation de l'art. 153 al. 1 ^{bis} LIFD.....	58
3.4. Décision de rappel.....	60
3.5. Procédure dirigée contre les héritiers.....	61
3.5.1. Généralités.....	61
3.5.2. Rappel d'impôt simplifié.....	62
3.5.2.1. Introduction.....	62
3.5.2.2. Soustraction inconnue de l'autorité.....	64
3.5.2.3. Obligation de collaborer.....	66
3.5.2.4. Effort de paiement.....	66
3.5.2.5. Annonce.....	67
3.5.2.6. Délai pour annoncer.....	70
3.5.2.7. Application du rappel simplifié.....	72
3.5.3. Cas particulier du conjoint survivant.....	75
3.6. Prescription.....	77

Chapitre III La soustraction d'impôt en matière d'impôts directs 79

1. Introduction.....	81
2. Éléments objectifs de l'infraction.....	83
2.1. Éléments constitutifs objectifs dans la soustraction d'impôt au sens étroit.....	83
2.1.1. Généralités.....	83
2.1.2. Perte financière pour la collectivité publique.....	84
2.1.3. Comportement illicite du contribuable.....	88
2.1.4. Lien de causalité.....	92
2.2. Éléments constitutifs objectifs dans la soustraction d'impôt à la source.....	95
2.3. Éléments constitutifs objectifs de la soustraction d'impôt dans la procédure de remise ou de restitution de l'impôt.....	98
3. Éléments subjectifs de l'infraction.....	101
3.1. Généralités.....	101
3.2. Intention.....	103
3.3. Négligence.....	107
3.3.1. Généralités.....	107
3.3.2. Devoir de diligence subjectif.....	108
3.3.3. Devoir de diligence objectif.....	108
3.3.4. Cas particulier du représentant contractuel.....	111
4. Peine.....	115
4.1. Généralités.....	115
4.2. Réduction de la peine.....	117
4.3. Aggravation de la peine.....	118
4.4. Atténuation ou renonciation à la peine.....	120
4.4.1. Généralités.....	120
4.4.2. Dénonciation spontanée.....	120
4.4.2.1. Généralités.....	120
4.4.2.2. Soustraction inconnue des autorités fiscales.....	121
4.4.2.3. Collaboration avec l'administration fiscale.....	124
4.4.2.4. Effort de paiement.....	125
4.4.2.5. Annonce.....	125
4.4.2.6. Conséquence de l'EAR sur la dénonciation spontanée.....	127
4.4.2.7. Application de la dénonciation spontanée non punissable.....	130
4.5. Modification des peines prévues par la LIFD et la LHID.....	131
4.6. Concours.....	133
5. Procédure en soustraction d'impôt.....	137
5.1. Généralités.....	137
5.2. Introduction de la procédure en soustraction d'impôt.....	140

5.3. Instruction	142
5.3.1. Système actuel	142
5.3.2. Révision du droit pénal fiscal	146
5.4. Décision de soustraction d'impôt	147
5.5. Voies de droit	148
5.6. Frais de la procédure	151
5.7. Mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions	152
5.7.1. Généralités	152
5.7.2. Conditions de l'ouverture de la procédure	153
5.7.3. Déroulement de l'enquête	155
5.7.3.1. Généralités	155
5.7.3.2. Mesures d'enquête contre l'auteur, le complice ou l'instigateur	156
a. Moyens de preuve	156
b. Mesures de contrainte	157
i. Généralités	157
ii. Perquisition domiciliaire	158
iii. Perquisition visant des papiers	159
iiii. Séquestre	163
v. Arrestation	165
c. Droit de l'inculpé	166
d. Plainte au sujet des actes d'enquête	168
5.7.3.3. Mesures d'enquête à l'encontre des tiers	169
a. Généralités	169
b. Mesures d'enquête envers les témoins	169
c. Problématique du secret bancaire	170
d. Personnes entendues à titre de renseignement	175
e. Production de documents	176
5.7.4. Clôture de l'enquête	177
5.7.4.1. Rapport d'enquête	177
5.7.4.2. Suite de la procédure	179
5.7.4.3. Collaboration entre autorités	179
6. Tentative de soustraction	183
6.1. Généralités	183
6.2. Éléments de l'infraction	185
6.2.1. Éléments constitutifs objectifs	185
6.2.2. Éléments constitutifs subjectifs	187
6.3. Peine	190
6.3.1. Système actuel	190
6.3.2. Révision du droit pénal fiscal	192
7. Instigation, complicité, participation	193
7.1. Notion	193
7.2. Acte de participation	194
7.3. Formes de participation	196
7.3.1. Généralités	196
7.3.2. Instigation	197
7.3.3. Complicité	198
7.4. Cas particulier du représentant contractuel	199
7.4.1. Notion	199
7.4.2. Commission de la soustraction	201
7.4.3. Participation à une soustraction	205
7.5. Éléments constitutifs subjectifs	206
7.6. Peine	207
7.6.1. Système actuel	207
7.6.2. Révision du droit pénal fiscal	208
7.7. Responsabilité solidaire des participants	209

7.8. Dénonciation spontanée non punissable.....	210
8. Responsabilité des époux.....	213
8.1. Introduction.....	213
8.2. Ancienne réglementation.....	213
8.3. Nouveau régime.....	214
8.4. Dénonciation spontanée pour les époux.....	218
9. Prescription.....	221
9.1. Généralités.....	221
9.2. Prescription de l'action pénale avant la modification du CP.....	221
9.3. Prescription de l'action pénale selon le nouveau droit du CP.....	222
9.4. Prescription de l'action pénale selon la loi fédérale sur l'adaptation de la LIFD et la LHID aux dispositions générales du code pénal.....	225
9.5. Droit transitoire.....	228
9.6. Prescription de la peine.....	230

Chapitre IV Le cas particulier des héritiers 233

1. Responsabilité des héritiers.....	235
1.1. Généralités.....	235
1.2. Ancien régime.....	235
1.3. Nouveau régime.....	236
2. Dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire.....	239
2.1. Généralités.....	239
2.2. Éléments constitutifs de l'infraction.....	242
2.2.1. Éléments constitutifs objectifs.....	242
2.2.2. Éléments constitutifs subjectifs.....	244
2.3. Tentative.....	245
2.4. Participation.....	245
2.5. Concours.....	246
2.6. Peine.....	247
2.6.1. Système actuel.....	247
2.6.2. Révision du droit pénal fiscal.....	248
2.7. Prescription.....	249
2.7.1. Prescription de l'action pénale avant la modification du CP.....	249
2.7.2. Prescription de l'action pénale selon le nouveau droit du CP.....	249
2.7.3. Prescription de l'action pénale selon la loi fédérale sur l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du CP.....	250
2.7.4. Droit transitoire.....	250
2.7.5. Prescription de la peine.....	250

Chapitre V Le délit d'usage de faux (fraude fiscale) 251

1. Introduction.....	253
2. Éléments constitutifs.....	257
2.1. Éléments constitutifs objectifs.....	257
2.1.1. Généralités.....	257
2.1.2. Usage d'un titre faux, falsifié ou inexact quant à son contenu.....	258
2.1.2.1. Usage d'un titre.....	258
2.1.2.2. Notion de titre.....	260
2.1.2.3. Caractère faux, falsifié ou inexact quant au contenu du titre.....	261
a. Notion.....	261
b. Faux matériel.....	262

c. Faux intellectuel	263
2.1.3. Dans le but de commettre une infraction	269
2.2. Éléments constitutifs subjectifs.....	270
3. Participation	271
4. Concours.....	273
5. Peine.....	275
6. Procédure en cas de délit	279
6.1. Ouverture de la procédure.....	279
6.2. Procédure en tant que telle	280
6.3. Peine complémentaire.....	283
6.4. Voies de droit	284
7. Les infractions fiscales d'après la révision du droit pénal fiscal	285
8. Prescription.....	289
8.1. Introduction.....	289
8.2. Prescription de l'action pénale avant la modification du CP.....	289
8.3. Prescription de l'action pénale selon le nouveau droit du CP	289
8.4. Prescription de l'action pénale selon la loi fédérale sur l'adaptation de la LIFD et la LHID aux dispositions générales du code pénal	290
8.5. Prescription de la peine	292

Chapitre VI Le blanchiment de fraude fiscale

293

1. Introduction.....	295
2. Recommandations du GAFI.....	297
3. Mise en œuvre des recommandations du GAFI en Suisse	299
3.1. Généralités.....	299
3.2. Adoption de la notion de « <i>serious tax crimes</i> »	299
3.3. Avant-projet : création d'un crime fiscal.....	300
3.4. Rapport de consultation.....	302
3.5. Message du Conseil fédéral	303
3.6. Adoption de la loi GAFI.....	304
4. Blanchiment de fraude fiscale (art. 305 ^{bis} CP).....	307
4.1. Rôle et évolution du blanchiment d'argent.....	307
4.2. Éléments constitutifs objectifs de l'infraction	308
4.2.1. Valeur patrimoniale provenant d'un délit fiscal qualifié.....	308
4.2.1.1. Introduction	308
4.2.1.2. Première condition : un usage de faux	310
4.2.1.3. Deuxième condition : une soustraction d'impôt consommée	312
4.2.1.4. Troisième condition : seuil quantitatif.....	313
4.2.2. Acte d'entrave à l'établissement du lien entre la valeur patrimoniale et le délit fiscal qualifié	314
4.2.2.1. Auteur.....	314
a. En cas de crime.....	314
b. En cas de délit fiscal qualifié.....	315
4.2.2.2. Acte propre à entraver	317
a. En cas de crime.....	317
b. En cas de délit fiscal qualifié.....	321
4.2.2.3. Effet possible de l'acte d'entrave	324
a. En cas de crime.....	324
b. En cas de délit fiscal qualifié.....	326
i. Généralités	326

ii. Rappel d'impôt et confiscation.....	327
iii. Identification et isolation des avoirs.....	328
c. Appréciation critique de la position du Tribunal fédéral.....	335
4.3. Éléments constitutifs subjectifs de l'infraction.....	337
4.3.1. Intention.....	337
4.3.2. Connaissance de la provenance d'un délit fiscal qualifié.....	338
4.4. Délit fiscal qualifié commis à l'étranger.....	338
4.5. Décalage temporel.....	343
5. Entraide judiciaire internationale dans le contexte du blanchiment de fraude fiscale.....	347
6. Droit transitoire.....	351
6.1 Principe de la non-rétroactivité.....	351
6.2. Portée de ce principe.....	352
6.3. Entraide pénale internationale.....	354
7. Peine.....	357
8. Concours.....	359
9. Prescription.....	361
9.1. Prescription de l'action pénale.....	361
9.2. Prescription de la peine.....	363
10. Procédure.....	365
10.1. Généralités.....	365
10.2. Procédure en rappel d'impôt/en soustraction d'impôt/en fraude fiscale.....	366
10.3. Utilisation des moyens de preuve.....	369
11. Intermédiaires financiers et blanchiment d'argent.....	371
11.1. Généralités.....	371
11.2. Obligation de l'intermédiaire financier selon la LBA.....	371
11.2.1. Généralités.....	371
11.2.2. Extension des obligations aux délits fiscaux qualifiés.....	373
11.2.3. Relation clients.....	374
11.2.4. Opérations financières.....	377
11.3. Mesures en cas de soupçon fondé.....	379
11.3.1. Annonce.....	379
11.3.2. Problématique de l'annonce en cas délit fiscal qualifié.....	381
11.3.3. Blocage des fonds.....	384
11.4. Risque en cas de violation des obligations de la LBA.....	384
11.4.1. Responsabilité de l'intermédiaire financier.....	384
11.4.2. Problématiques liées au blanchiment de fraude fiscale.....	386
12. Appréciation critique : création de crimes fiscaux.....	389
Conclusion.....	395
Bibliographie	397
1. Doctrine.....	399
2. Circulaires.....	416
3. Messages.....	417
4. Projets, lettre circulaire, rapports et communication.....	418
Table des matières.....	421