

Les comitaveinitnoinis fiscales  
*en droit fiscal Iharmoiniisé*

THESE

de licence et de doctorat  
présentée à la Faculté de droit  
de l'Université de Lausanne

par

Diane Monti

licenciée en droit

Lausanne 2001

# Table des matières

Liste des abréviations.....	XV
Bibliographie.....	XIX
Introduction.....	XLI
Annexe.....	XLIII

## **Chapitre 1: Nature et sources du droit pénal fiscal.....1**

§ 1 Nature particulière du droit pénal fiscal ?.....	1
1. Théorie du droit pénal administratif.....	1
2. Nature mixte de l'amende fiscale.....	3
2.1 Lien entre le rappel d'impôt et l'amende fiscale.....	3
2.2 Nature mixte de l'amende fiscale.....	4
§ 2 Evolution des conceptions sur la nature des sanctions fiscales.....	5
1. Rejet de la fonction compensatoire de l'amende.....	5
2. Rejet de la nature particulière du droit pénal administratif.....	7
3. Loi fédérale sur le droit pénal administratif.....	8
4. « Criminalisation » du droit pénal fiscal.....	9
4.1 LF renforçant les mesures contre la fraude fiscale.....	10
4.2 LF sur l'entraide internationale en matière pénale.....	11
5. La Convention européenne des droits de l'homme.....	13
6. Doctrine.....	14
7. Jurisprudence.....	15
§ 3 Les sources du droit pénal fiscal.....	17

## **Chapitre 2: La violation des obligations de procédure (art. 174 LIFO).....21**

§ 1 Introduction.....	21
1. Impôts directs.....	21
2. Procédure de taxation.....	21
§ 2 Nature de l'infraction.....	22
§ 3 Élément constitutif objectif.....	23

1. Violation des obligations de procédure.....	23
2. Refus de déposer une déclaration d'impôt ou des annexes.....	25
3. Refus de collaborer.....	27
4. Refus de fournir des attestations, renseignements ou informations...'	29
4.1 Les attestations de tiers.....	30
4.2 Renseignements et informations de tiers.....<...	32
5. Refus d'acquitter des obligations dans une procédure d'inventaire.....	33
6. Contrôle du bien-fondé de la sommation.....	33
§ 4 Sommation.....	34
1. Contenu.....	35
2. Élément constitutif objectif ou condition objective de punissabilité ?.....	35
3. Forme.....	37
§ 5 Élément subjectif.....J.'	37
§ 6 Peine.....:	38
1. Peine encourue.....	38
2. Répétition de l'amende et principe <i>ne bis in idem</i> .....;	40
§ 7 Participation...^.....,	41
§ 8 Concours avec le droit cantonal.....'	42
§ 9 Remarques finales.....	43
<b>Chapitre 3: La soustraction d'impôt (art; 175 LIFD).....</b>	<b>45</b>
§ 1 Introduction.....'	45
§ 2 Classification de l'infraction et bien juridiquement protégé.....	45
§ 3 Éléments constitutifs objectifs de la soustraction d'impôt « classique ».....	48
1. Notion de contribuable.....	48
2. Perte financière pour la collectivité publique.....	49
3. Comportement illicite du contribuable.....	50
4. Principe de la légalité.....	50
5. Lien de causalité.....	51
6. Exemples de soustraction d'impôt.....	54
§ 4 Éléments constitutifs objectifs de la soustraction de l'impôt à la source.....	57
1. L'impôt à la source.....	57

2. Éléments constitutifs objectifs.....	58
§ 5 Éléments constitutifs objectifs de la soustraction d'impôt dans la procédure de perception.....	59
§ 6 Élément subjectif.....	60
1. Les deux formes de la faute.....	60
2. L'art. 333 al. 3 CP.....	61
3. Preuve de l'intention.....	62
4. Négligence.....	64
§7 Peine.....	66
1. Fixation de la peine en droit pénal ordinaire.....	66
2. Le produit de l'infraction comme mesure de la peine.....	66
3. Barème instauré par l'article 175 al. 2 LIFD.....	68
3.1 Généralités.....	68
3.2 Réduction pour faute légère.....	69
3.3 Aggravation de la peine.....	71
3.4 Nécessité de modifier l'art. 175 al. 2 LIFD.....	72
4. Le concours d'infractions.....	73
5. Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé.....	74
6. Auto-dénonciation.....	75
§ 8 Rappel d'impôt.....	76
1. Introduction.....	76
2. Conditions du rappel d'impôt.....	78
3. Procédure.....	81
§ 9 Rappel d'impôt suite à une soustraction de l'impôt à la source, une restitution d'impôt illégale ou une remise injustifiée.....	82
§10 Détermination du montant soustrait.....	82
<b>Chapitre 4: La tentative de soustraction (art. 176 LIFD).....</b>	<b>85</b>
§ 1 Caractéristiques de la tentative de soustraction.....	85
1. Éléments objectifs.....	85
2. Élément subjectif.....	88
§2 Sanction.....	90

§ 3 Participation.....	91
<b>Chapitre 5: La participation à la soustraction d'impôt et le cas particulier du représentant du contribuable.....</b>	<b>J.....93</b>
§ 1 Le droit pénal ordinaire.....	93
1. La participation à l'infraction.....	93
2. La participation à un délit propre.....	96
§ 2 Participation accessoire à la soustraction d'impôt.....	98
§ 3 Le cas particulier du représentant du contribuable.....	101
1. Principe de la légalité et interprétation.....	101
2. La notion de représentant du contribuable.....	102
2.1 Le représentant légal.....	102
2.2 Le représentant contractuel <sup>1</sup> .....	103
2.3 Le contribuable marié.....	105
2.4 Le cas de la personne morale.....	105
3. La commission et la participation à la soustraction.....	106
3.1 La commission ( <i>Bewirkung, attuazione</i> ).....	106
3.2 La participation ( <i>Mitwirkung, partecipazione</i> ).....	110
§ 4 Dérogation au principe de l'accessoriété limitée ?.....	111
§ 5 Fixation de la peine.....	113
§ 6 Responsabilité solidaire pour l'impôt soustrait.....	114
§ 7 Remarques finales.....	114
<b>Chapitre 6: Le concours entre la soustraction d'impôt et le délit d'usage de faux.....</b>	<b>117</b>
§ 1 Ancien droit.....	117
§ 2 Le concours entre la soustraction et l'usage de faux dans la LIFD.....	118
1. Les différentes formes de concours en droit pénal.....	119
2. La solution légale (art. 186 al. 2 LIFD).....	120
2.1 Biens juridiques protégés par les deux infractions.....	120
2.2 Peines prévues pour les deux infractions.....	122
2.3 Éléments constitutifs des deux infractions.....	122
3. Critique de la solution légale.....	123

§ 3 Concours entre l'article 177 LIFD et le délit d'usage de faux.....	125
§ 4 Les difficultés posées par le concours des procédures.....	126
1. Fixation de la peine.....	126
1.1 Fixation de la peine en droit pénal ordinaire.....	126
1.2 Fixation de la peine en cas de concours entre la soustraction fiscale et l'usage de faux.....	127
2. Interdiction de la double poursuite pénale ( <i>ne bis in idem</i> ).....	129
2.1 Pratique suisse.....	129
2.2 Convention européenne des droits de l'homme.....	130
§ 5 Droit désirable.....	133
1. Remarques sur la législation actuelle.....	133
2. Réglementation en matière d'impôts indirects.....	133
2.1 L'article 14 DPA:..'	134
2.2 Le critère de l'astuce.....	135
2.3 L'importance du montant soustrait.....	136
2.4 L'article 15 al. 1 DPA (faux dans les titres).....	136
3. Harmonisation entre la LIFD et la DPA ?.....	137

## **Chapitre 7: Le concours entre les dispositions pénales de la LIFD**

### **et le droit pénal cantonal harmonisé.....141**

§ 1 Concours entre l'art. 175 LIFD et la soustraction de l'impôt direct cantonal..	141
§ 2 Concours entre l'art. 186 LIFD et la disposition équivalente du droit cantonal harmonisé.....	143
§ 3 Accumulation des sanctions et des procédures.....	145

## **Chapitre 8: La procédure de répression des contraventions fiscales**

### **et la prescription.....147**

§ 1 Réglementation légale.....	147
1. Autorités compétentes et ouverture de la procédure.....	147
2. Instruction.....	148
2.1 Echange d'informations entre autorités.....	148
2.2 Mesures spéciales d'enquête.....	149
3. Décision de condamnation et voies de recours.....	152
§ 2 Indépendance par rapport à la procédure en rappel d'impôt.'.....	153

§ 3 Les garanties pénales de la Convention européenne des droits de l'homme....	154
1. Applicabilité de la CEDH.....	154
2. Voies de recours en cas de violation de la CEDH.....	156
3. Garanties reconnues à l'accusé.....	157
3.1 Droit à un tribunal indépendant et impartial.....	157
3.2 Droit d'être entendu.....	158
3.3 Principe de célérité.....	159
3.4 Principe de publicité des débats et secret fiscal.....	160
3.5 <i>Ne bis in idem</i> (pour mémoire).....	162
3.6 Présomption d'innocence.....	162
4. Obligation de collaborer dans la procédure de soustraction ?.....	163
4.1 Ancien droit.....	164
4.2 Droit positif.....	165
5. Remarques.....	168
§ 4 Autres questions de procédure.....	170
1. Casier judiciaire.....	170
2. Recouvrement de l'amende.....	170
3. Remise de l'amende.....	171
4. Droit cantonal harmonisé.....	172
§ 5 La procédure de répression des contraventions aux impôts directs des cantons.....	172
§ 6 Prescription.....	175
1. Prescription de la poursuite pénale.....	175
2. Prescription de l'amende.....	177

**Chapitre 9: La responsabilité des époux en cas de soustraction (art. 180 LIFD).....179**

§ 1 L'article 180 al. 1 LIFD.....	179
1. Introduction.....	179
2. Les obligations incombant à chaque époux.....	180
§ 2 L'article 180 al. 2 LIFD.....	182
1. Règles de preuve.....	183
2. La soustraction des éléments imposables du conjoint.....	184

## Chapitre 10: La responsabilité pénale de la personne morale

(art. 181 LIFD).....	187
§ 1 Principe de la responsabilité pénale de la personne morale.....	187
§ 2 Construction de la responsabilité pénale de l'entreprise.....	189
§ 3 La responsabilité de la personne morale selon l'art. 181 LIFD.....	193
1. Responsabilité de la personne morale en tant que contribuable.....	193
1.1 Responsabilité pour faute.....	193
1.2 Cercle des personnes engageant la responsabilité de l'entreprise.....	194
1.3 Nécessité de découvrir l'organe coupable.....	197
2. Responsabilité des organes de la personne morale.....	198
2.1 Responsabilité personnelle des organes.....	198
2.2 Le principe <i>ne bis in idem</i> .....	199
2.3 Concours de soustractions d'impôt.....	201
2.4 Responsabilité exclusive de l'organe ?.....	201
3. Participation à la soustraction de l'impôt dû par un autre contribuable (art. 181 al. 2 LIFD).....	202
4. Les entités visées par l'article 181 LIFD.....	204
§ 4 Quelques remarques de procédure.....	206
1. Garanties procédurales.....	206
2. Extinction de la personne morale.....	206
§ 5 Remarques finales et droit désirable.....	207

## Chapitre 11: Les dispositions relatives aux héritiers du contribuable

(art. 178 et 179 LIFD).....	211
§ 1 La responsabilité des héritiers.....	211
1. Introduction.....	211
2. L'article 179 al. 1 LIFD.....	211
2.1 Condamnation par la Cour européenne des droits de l'homme.....	212
2.2 Conformité au droit constitutionnel ?.....	213
2.3 L'article 6 ch. 2 CEDH.....	216
3. L'article 179 al. 2 LIFD.....	218
§ 2 La dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire (art. 178 LIFD).....	220
1. Introduction.....	220



2. Éléments constitutifs de l'infraction.....	221
2.1 Bien juridiquement protégé.....	221
2.2 Qualité particulière de l'auteur. . . . ;.....	221
2.3 Éléments constitutifs objectifs.....	221
2.4 Éléments constitutifs subjectifs.....	223
3. Peine encourue.....	224
4. Tentative.....	224
5. Participation.....	225
6. Concours.....	225
 <b>Chapitre 12: Droit transitoire.....</b>	 227
§ 1 LIFD..... ;.....	227
§2 LHID.....	229
Remarques finales.....	231
Index.....	235