



ETUDE D'AVOCAT

EMMANUEL KILCHENMANN

La Révision du droit pénal fiscal suisse: vers un durcissement inévitable ?

Analyse juridique des conséquences en cas de mise en œuvre du projet de révision du droit pénal fiscal proposé par le Conseil Fédéral.

Introduction

- La crise financière de 2008: conséquences sur les finances publiques et dès lors un durcissement en matière d'entraide administrative (durcissement motivé par la volonté d'augmenter les rentrées fiscales, morale fiscale);
- Rétrospective sur le contexte international :
 - Echec de Rubik;
 - FATCA;
 - Passage à l'échange d'information automatique.
- Droit fiscal: quel lien avec le secret bancaire;
- Pression de l'OCDE sur les statuts fiscaux de sociétés auxiliaires;
- Asymétrie entre les moyens du fisc étranger et le fisc suisse quant à des avoirs détenus en Suisse (résidents vs. non-résidents);
- Convention de double imposition sur les successions avec la France.

2


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

A. Révision du droit pénal fiscal

1. Contexte
 - a. Les raisons de la révision
 - b. Autres chantiers ouverts en matière de droit pénal fiscal
 - c. Nature du droit pénal fiscal : approche administrative vs. pénaliste
 - d. Objectifs visés par le Conseil fédéral
2. Projet de révision
 - a. Nouvelle classification des éléments constitutifs de l'infraction
 - b. Moyens d'enquête: accès aux données bancaires (aussi IFD/ICC)
 - c. Unification des procédures
 - d. Obligation d'aviser (amélioration de la collaboration)
 - e. TVA – utilisation des preuves et uniformisation du système de prescription
 - f. Punissabilité des personnes morales
3. Etat de situation de la révision
 - a. Phase de consultation
 - b. Résultat de la consultation
 - c. Prochaines étapes / possible échéancier

Conclusion intermédiaire

3


 ETUDE D'AVOCAT
 EMMANUEL KILCHENMANN

a. Les raisons de la révision

- Motion Schweiger, CN PLR, n. 10.3493, 17 juin 2010:
 - *"Le Conseil fédéral est chargé d'élaborer une révision totale du droit pénal en matière fiscale dont la clé de voûte restera le rapport de confiance traditionnel et spécifiquement suisse qui lie le citoyen et l'Etat."*
 - *On maintiendra en outre la distinction entre fraude fiscale et soustraction d'impôt tout en fixant leurs limites selon la gravité de l'infraction.*
 - *La révision devra tendre par ailleurs à l'unification et à la simplification des procédures et des peines dans toute la législation fiscale et le régime des taxes et à l'institution de garanties procédurales claires."*

4


 ETUDE D'AVOCAT
 EMMANUEL KILCHENMANN

a. Les raisons de la révision

- Avis du Conseil fédéral du 25 août 2010 relatif à la Motion "Schweiger" :
 - Différence : droit pénal fiscal en matière d'impôts directs et en matière d'impôts indirects;
 - Changements importants qui ont eu lieu récemment en vue de fournir de l'assistance administrative internationale et en conséquence le CF se dit prêt à entrer en matière;
 - Le CF précise qu'il comprenait la motion comme des lignes directrices et les éléments centraux visés par la motion comme une orientation générale pour les modifications envisagées;
 - Le CF retient à ce stade qu'il ne pouvait pas s'engager à prendre en compte de manière exhaustive tous les éléments voulus par la motion;
 - Elaboration d'un projet de révision.

5



 ETUDE D'AVOCAT

 EMMANUEL KILCHENMANN

b. Autres chantiers ouverts en matière de droit pénal fiscal

- Mise en œuvre des recommandations révisées du GAFI
 - Délits fiscaux doivent être constitutifs d'infraction préalable de blanchiment d'argent
 - Intégration des recommandations → crimes fiscaux en tant qu'infractions préalables au blanchiment d'argent
- Révision de la loi sur le blanchiment d'argent
 - Stratégie du CF concernant la place financière
- Adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du CP, en particulier les délais de prescription
- Révision partielle de la loi sur la TVA, motion 13.3362
"Adaptation de la loi sur la TVA"
- Initiative populaire "Oui à la protection de la sphère privée"
- Adaptation aux standards OCDE en matière de CDI

6



 ETUDE D'AVOCAT

 EMMANUEL KILCHENMANN

c. Nature du droit pénal fiscal: approche administrative vs. pénaliste

- Pas de définition du droit pénal fiscal
- Approche administrative:
 - Les adeptes de l'approche plus administrative, dont la majorité des fiscalistes font partie, considèrent les dispositions à caractère pénal plus comme des normes formelles de procédure fiscale garantissant la bonne perception de l'impôt et régissant la procédure de taxation sans que ces normes n'aient un caractère de droit pénal matériel typique.
- Approche pénaliste:
 - Modèle semblable au droit pénal ordinaire avec un rapport d'autorité de poursuite pénal *versus* inculpé, ayant des outils de mesures de contrainte permettant de pénétrer dans la sphère privée du contribuable (perquisition, saisie, accès aux données bancaires)
- Différence fondamentale en matière de droit du contribuable en cas de procédure ouverte

7


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

d. Objectifs visés par le Conseil Fédéral

- Faiblesses identifiées par le CF:
 - Cumul des peines pour un même acte
 - Droit formel disparate et moyens d'investigation insuffisants
 - Accès aux données bancaires interdit en cas de soustraction
 - Asymétrie en matière d'assistance administrative internationale
 - Punissabilité des personnes morales
 - Disparité dans l'obligation d'aviser
 - Interdiction d'exploiter des preuves en matière de TVA

8


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

d. Objectifs visés par le Conseil Fédéral

- Buts poursuivis par la révision :
 1. coordonner autant que possible entre elles les infractions aux divers impôts et, en particulier, leur donner des caractéristiques équivalentes ;
 2. uniformiser les dispositions de procédure régissant les procédures fiscales pénales ;
 3. instaurer un équilibre entre les mesures d'enquête et les droits du prévenu ;
 4. éviter les peines excessives lorsque plusieurs infractions sont commises ;
 5. instituer des procédures et des informations tenant compte des obligations internationales de la Suisse.

9


 ÉTUDE D'AVOCAT
 EMMANUEL KILCHENMANN

A. Révision du droit pénal fiscal

1. Contexte
 - a. Les raisons de la révision
 - b. Autres chantiers ouverts en matière de droit pénal fiscal
 - c. Nature du droit pénal fiscal : approche administrative vs. pénaliste
 - d. Objectifs visés par le Conseil fédéral
2. Projet de révision
 - a. Nouvelle classification des éléments constitutifs de l'infraction
 - b. Moyens d'enquête: accès aux données bancaires (aussi IFD/ICC)
 - c. Unification des procédures
 - d. Obligation d'aviser (amélioration de la collaboration)
 - e. TVA – utilisation des preuves et uniformisation du système de prescription
 - f. Punissabilité des personnes morales
3. Etat de situation de la révision
 - a. Phase de consultation
 - b. Résultat de la consultation
 - c. Prochaines étapes / possible échéancier

Conclusion intermédiaire

10


 ÉTUDE D'AVOCAT
 EMMANUEL KILCHENMANN

a. Nouvelle classification des éléments constitutifs de l'infraction

- Actuellement

- Éléments constitutifs de l'infraction diffèrent en fonction du type d'impôt
 - Pour une soustraction fiscale selon le droit actuel, c'est la diminution illicite de l'impôt qui est l'élément constitutif de l'infraction et en conséquence qui est punie, alors qu'en présence d'un usage de faux, c'est le fait de tromper qui est constitutif de l'infraction et qui est sanctionné.
- Sanction pas toujours proportionnelle à la gravité de l'infraction
- Impôts directs: cumul des peines prononcées par différentes autorités (soustraction + usage de faux)
 - Pour ce qui concerne la fiscalité directe, il peut même y avoir un cumul des peines lorsque le contribuable utilise des faux dans l'intention de commettre une soustraction.
- GAFI: la situation actuelle ne répond pas aux exigences contenues dans les recommandations GAFI (délits fiscaux → infraction préalable de blanchiment d'argent)

11

ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

a. Nouvelle classification des éléments constitutifs de l'infraction

- Révision

Classement pénal (gravité de l'infraction)	Élément constitutif de l'infraction	Sanction	
		Impôts directs ¹	Impôts indirects ²
Inobservation de prescription d'ordre	Inobservation d'obligations de collaborer	Amende (10 000 fr. au plus)	---
Contravention	Inobservation d'obligations de procédure	---	Amende (10 000 fr. au plus)
Contravention	Mise en péril de l'impôt (entraves au contrôle ou à la perception subséquente)	---	IA/droits de timbre: amende (jusqu'à 20 000 fr.)
	Soustraction	Amende (amende équivalant au plus au montant de l'impôt soustrait en cas de négligence et au triple de ce montant en cas d'intention)	Amende (TVA: 800 000 fr. au plus; autres: jusqu'à 30 000 fr. ou au triple du montant de l'impôt soustrait)

1. Impôts sur le revenu, sur la fortune, sur le bénéfice ou sur le capital
2. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), impôt anticipé (IA), droits de timbre

12

ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

a. Nouvelle classification des éléments constitutifs de l'infraction

- Révision

Classement pénal (gravité de l'infraction)	Elément constitutif de l'infraction	Sanction	
		Impôts directs ³	Impôts indirects ⁴
Délit	Soustraction de TVA qualifiée	----	Amende et peine privative de liberté de 2 ans au plus
	Escroquerie fiscale et escroquerie en matière de prestations et de contributions (soustraction d'impôt commise à l'aide d'un faux dans les titres ou <u>d'un comportement astucieux</u>)	Peine pécuniaire ou peine privative de liberté (de 3 ans au plus) et amende comme dans le cas de la soustraction	Peine pécuniaire ou peine privative de liberté (de 3 ans au plus) et amende comme dans le cas de la soustraction
Crime	Escroquerie fiscale qualifiée (escroquerie fiscale, à partir d'un revenu de 600 000 fr.)	Peine pécuniaire ou peine privative de liberté (de 3 ans au plus) et amende comme dans le cas de la soustraction	Peine pécuniaire ou peine privative de liberté (de 3 ans au plus) et amende comme dans le cas de la soustraction

³ Impôts sur le revenu, sur la fortune, sur le bénéfice ou sur le capital
⁴ Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), impôt anticipé (IA), droits de timbre

13

ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

b. Moyens d'enquête: accès aux données bancaires (aussi pour impôt direct)

- Actuellement

- Dans le cadre d'une procédure menée en raison d'une infraction fiscale (soustraction fiscale impôt direct), les autorités fiscales cantonales n'ont pas accès aux données bancaires contrairement à ce qui se passe dans des autres procédures pénales
- Dans le cadre de la procédure pénale fiscale en matière d'impôts indirects, les autorités d'enquête peuvent actuellement utiliser comme moyen de preuve les informations demandées aux banques

14

ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

b. Moyens d'enquête: accès aux données bancaires (aussi pour impôt direct)

- Révision
 - Le Conseil Fédéral souhaite créer les mêmes conditions concernant l'accès aux données bancaires dans le domaine des impôts directs comme c'est déjà le cas pour les impôts indirects;
 - Les autorités fiscales cantonales pourront en conséquence aussi demander aux banques des informations pouvant servir de preuve dans les procédures pénales fiscales qu'elles mènent;
 - Une telle demande requerra l'autorisation préalable du chef de l'AF cantonale (éviter qu'une procédure pénale puisse être engagée dans le seul but d'obtenir des informations servant la taxation).

15



 ETUDE D'AVOCAT

 EMMANUEL KILCHENMANN

c. Unification des procédures

- Actuellement
 - Procédures pénales et mesures d'enquête diffèrent en fonction du type d'impôt → complique la coordination entre les procédures parallèles
 - **Impôts directs:** AF cantonales ne disposent d'aucun des moyens de contrainte qu'offre la procédure pénale. Les enquêtes sont menées d'après les principes de la procédure de taxation (donc obligation de collaborer). Seules les autorités cantonales de poursuite pénales (si compétentes) ou l'AFC (dans des cas très particuliers selon art. 190 LIFD) peuvent engager des mesures de procédure pénale (audition, production d'actes, mesures de contrainte)
 - **Impôts indirects:** procédures pénales sont menées conformément au DPA et disposent de tous les moyens d'enquête prévus par ce dernier

16



 ETUDE D'AVOCAT

 EMMANUEL KILCHENMANN

c. Unification des procédures

- Actuellement
 - Exemple: Une SA ne comptabilise pas l'entier de son chiffre d'affaire, mais verse une partie des revenus sur le compte de l'actionnaire propriétaire → conséquences TVA, impôt sur le bénéfice, IA et impôt sur le revenu
 - Infraction fiscale TVA et IA : compétence à l'AFC en application du DPA
 - Infraction fiscale IFD/ICC: procédure pénale selon réglementation sur la procédure de taxation. Les tribunaux pénaux interviennent parallèlement pour poursuivre et juger l'auteur de faux (usage de faux) selon CPP.

17


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

c. Unification des procédures

- Révision
 - Selon la révision, les cantons et la Confédération se partagent toujours les compétences, mais la procédure est menée aux deux échelons en application du DPA
 - Autorités fiscales compétentes disposent des meilleures connaissances techniques en matière d'infractions fiscales → doivent donc garder la compétence pour poursuivre et juger (ex: à l'inverse d'aujourd'hui pour les cas de soustraction et d'usage de faux)
 - Les tribunaux pénaux cantonaux n'interviennent que si un jugement est demandé ou si une peine privative de liberté doit être prononcée

18


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

d. Obligation d'aviser (amélioration de la collaboration)

- Actuellement:
 - Dans la situation actuelle, les obligations d'aviser entre les autorités ne sont pas identiques
 - L'AFC a l'obligation unilatérale de dénoncer aux autres autorités administratives les infractions aux lois administratives
 - Les autorités autres que fiscales ne sont pas soumises à une telle obligation et n'ont qu'un droit d'aviser l'administration des contributions

19


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

d. Obligation d'aviser (amélioration de la collaboration)

- Révision:
 - Toutes les autorités administratives, pénales et judiciaires suisses qui possèdent des indications sur des infractions fiscales présumées auront l'obligation d'aviser les autorités fiscales
 - Inversement, les autorités fiscales devront aviser les autorités pénales si, au cours d'une enquête pénale fiscale, elles soupçonnent d'autres infractions

20


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

e. TVA – utilisation des preuves et uniformisation du système de prescription

- Actuellement:
 - Selon LTVA, les moyens de preuve provenant de contrôles ne peuvent pas être utilisés au cours de la procédure pénale sans l'autorisation du contribuable. Ainsi l'AFC peut corriger l'impôt dû, mais ne peut pas engager une procédure pénale en présence d'un délit fiscal présumé sans l'autorisation du contribuable d'utiliser les documents essentiels
 - Les délais de prescription selon la LTVA sont disparates et divergent largement de ceux du DPA

21


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

e. TVA – utilisation des preuves et uniformisation du système de prescription

- Révision:
 - Les moyens de preuve récoltés dans le cadre d'un contrôle TVA pourront être utilisés au cours de la procédure pénale sans l'autorisation du contribuable
 - Garanties CEDH: preuves obtenues sous la menace d'une amende ou d'une taxation d'office ne seront pas exploitables
 - Les délais de prescription seront harmonisés avec le DPA

22


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

f. Punissabilité des personnes morales

- **Actuellement:**
 - Les personnes morales sont punissables pour la soustraction d'impôt selon art. 181 LIFD
- **Révision:**
 - La punissabilité des personnes morales est supprimée
 - Ce sont les personnes physiques qui sont responsables des infractions fiscales
 - Cela est conforme aux principes généraux du droit pénal

23



 ÉTUDE D'AVOCAT

 EMMANUEL KILCHENMANN

A. Révision du droit pénal fiscal

1. **Contexte**
 - a. Les raisons de la révision
 - b. Autres chantiers ouverts en matière de droit pénal fiscal
 - c. Nature du droit pénal fiscal : approche administrative vs. pénaliste
 - d. Objectifs visés par le Conseil fédéral
2. **Projet de révision**
 - a. Nouvelle classification des éléments constitutifs de l'infraction
 - b. Moyens d'enquête: accès aux données bancaires (aussi IFD/ICC)
 - c. Unification des procédures
 - d. Obligation d'aviser (amélioration de la collaboration)
 - e. TVA – utilisation des preuves et uniformisation du système de prescription
 - f. Punissabilité des personnes morales
3. **Etat de situation de la révision**
 - a. Phase de consultation
 - b. Résultat de la consultation
 - c. Prochaines étapes / possible échéancier

Conclusion intermédiaire

24



 ÉTUDE D'AVOCAT

 EMMANUEL KILCHENMANN

a. Phases de la consultation

- Motion Schweiger du 17 juin 2010;
- Projet mis en consultation le 29 mai 2013;
- Fin de la consultation le 30 septembre 2013;
- Rapport de consultation le 2 juillet 2014;
 - Dans ce rapport, le CF demande au DFF de rédiger un message pour la révision du droit fiscal pénal jusqu'à la fin 2015.

25


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

b. Résultat de la consultation

- Cantons;
- Partis politiques;
- Milieux économiques;
- Milieux de la finance;
 - Résumé des critiques:
 - Manque de séparation des pouvoirs en matière d'ouverture d'une procédure fiscale pénale pour les impôts directs ;
 - Atteinte au secret bancaire avec la possibilité d'accéder aux données bancaires du contribuable dans le cadre d'une procédure fiscale pénale ;
 - Durcissement du droit fiscal pénal matériel engendrant des peines et des délais de prescription excessifs ;
 - Affaiblissement de la relation de confiance entre l'état et le contribuable ;
 - DPA non approprié et dépassé comme procédure applicable à la poursuite des infractions fiscales ;
 - Moment inopportun pour une révision au vu des défis auxquels la Suisse est confrontée en matière fiscale internationale.

26


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

c. Prochaines étapes / possible échéancier

- Message pour la révision du droit fiscal pénal jusqu'à la fin 2015;
- Débats aux Chambres en 2016, voire 2017 ;
- Possible entrée en force
 - 1^{er} janvier 2018 voire
 - 1^{er} janvier 2019

27


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

Conclusion

- Motion Schweiger vs. projet
- Phase de consultation
- Positions des partis politiques
- Importance pour le domaine professionnel de la fiscalité
- Nécessité d'une réorganisation importante au sein des AF cantonales et mise en place d'une Autorité de poursuite pénale fiscale (Procureur fiscal)
- Une amnistie fiscale sur le plan fédéral comme corollaire à un durcissement du droit pénal fiscal ?

28


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

Conclusion

- Bouleversement sur le plan du droit pénal fiscal qui suit une forte tendance vers la criminalisation de la fiscalité (pression étrangère se répercute aussi sur le droit interne)
- Dans le cas d'un durcissement du droit pénal fiscal sur le plan fédéral, il est indéniable qu'une solution permettant aux contribuables de régulariser leur situation doit être envisagée (question de droit acquis et de sécurité de droit)

29


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN



ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN

ETUDE D'AVOCAT
Emmanuel Kilchenmann
Place de l'Hôtel de ville 1
1700 Fribourg

+41 26 510 10 20
etude@kilchenmann.com

30


ETUDE D'AVOCAT
EMMANUEL KILCHENMANN