

**Questions choisies de droit pénal fiscal : la fixation de la
peine pour soustraction d'impôt ; la *reformatio in pejus* de
l'amende fiscale ; l'application du principe *ne bis in idem***

MEMOIRE

présenté

par

Alexandre Hok

sous la direction du

Prof. Yves Noël

Lausanne, 11 juin 2020

Table des matières

1. Introduction.....	1
2. Le caractère pénal de l'amende fiscale.....	2
2.1. Généralités.....	2
2.2. Les critères utilisés par la Cour européenne des droits de l'homme.....	3
2.2.1. La classification de l'infraction selon le droit interne.....	4
2.2.2. La nature de l'infraction.....	4
2.2.3. Le but, la nature et l'importance de la sanction.....	5
2.3. La situation de l'amende fiscale pour soustraction d'impôt.....	6
3. La fixation de la quotité de l'amende fiscale en cas de soustraction d'impôt.....	7
3.1. Généralités sur la soustraction d'impôt.....	7
3.2. Dispositions applicables.....	8
3.2.1. LIFD/LHID.....	8
3.2.2. Application de la partie générale du Code pénal.....	9
3.3. La fixation de la peine.....	9
3.3.1. Le cadre de l'amende.....	10
3.3.1.1. Principes.....	10
3.3.1.2. Critiques.....	12
3.3.2. Aggravation de la peine.....	14
3.3.3. Réduction de la peine.....	15
3.3.4. Dénonciation spontanée.....	17
4. La reformatio in pejus de l'amende fiscale dans la procédure de recours.....	19
4.1. Généralités.....	19
4.2. CEDH et Constitution fédérale.....	20
4.3. LIFD.....	20
4.3.1. Renvoi aux règles sur les principes généraux de procédure et les procédures de recours et de taxation.....	20
4.3.2. Renvoi aux règles du CPP ?.....	21
4.3.3. Projet d'unification du droit pénal fiscal.....	22
4.4. LHID et droit cantonal.....	23
4.4.1. Compétence des cantons.....	23
4.4.2. Quelques exemples cantonaux.....	23
4.4.2.1. Bâle-Ville.....	23
4.4.2.2. Zurich.....	24
4.4.2.3. Vaud.....	24
4.4.2.4. Valais.....	24
4.5. Admissibilité en cas de retrait du recours.....	25
4.5.1. La situation sous l'angle de la LIFD.....	25
4.5.2. Droit cantonal.....	28
4.5.2.1. Bâle-Ville.....	28
4.5.2.2. Zurich.....	28
4.5.2.3. Vaud.....	28
4.5.2.4. Valais.....	29

5.	<i>Le principe ne bis in idem et la soustraction d'impôt</i>	29
5.1.	Généralités	29
5.2.	Définition et sources	30
5.3.	Les composantes du principe <i>ne bis in idem</i>	31
5.3.1.	La composante « <i>idem</i> ».....	31
5.3.2.	La composante « <i>bis</i> ».....	32
5.4.	La distinction entre le rappel d'impôt et la soustraction d'impôt	33
5.5.	Le cumul des amendes de droit fédéral et de droit cantonal	33
5.6.	La soustraction d'impôt et l'usage de faux (art. 186 LIFD)	34
5.6.1.	La position antérieure de la jurisprudence du Tribunal fédéral	34
5.6.2.	La position actuelle du Tribunal fédéral	34
5.6.3.	Identité de parties et identité de faits : les poursuites engagées contre l'actionnaire et sa société 36	
5.6.4.	<i>Quid</i> du critère de la répétition des poursuites (« <i>bis</i> ») ?.....	37
6.	<i>Conclusion</i>	38
	<i>Bibliographie</i>	42

1. Introduction

Au cours de ces dernières années, la lutte contre la délinquance fiscale a été une préoccupation majeure des gouvernements. De nombreux scandales fiscaux ont été mis en lumière et relayés par la presse¹. Face aux réactions de l'opinion publique, les autorités ont été contraintes d'agir afin de ne pas perdre la confiance des particuliers². Parallèlement, la crise financière de 2008 a nécessité une lourde intervention financière des États afin d'empêcher la disparition d'entreprises d'importance systémique et un effondrement du système financier. Pour combler leurs pertes, les États ont dû chercher des recettes fiscales supplémentaires. Or, la fraude fiscale – notion utilisée ici dans une acception large – cause un manque à gagner considérable. Il faut alors pousser les contribuables réfractaires à se conformer à leurs obligations fiscales³.

C'est là qu'intervient le droit pénal fiscal. Cette branche particulière du droit vise à garantir l'application correcte de la loi fiscale et protège ainsi la créance fiscale de la collectivité. En prévoyant un arsenal de sanctions, le droit pénal fiscal joue un rôle de prévention, en ce sens qu'il pousse l'individu à respecter la loi, sous la menace d'une punition s'il venait à enfreindre les prescriptions⁴. Accessoirement, les sanctions pécuniaires (amendes et peines pécuniaires) permettent également à l'État d'encaisser de l'argent, en sus des arriérés d'impôt dont le contribuable doit s'acquitter⁵. Ces montants peuvent être considérables. L'une des nombreuses particularités du droit pénal fiscal réside dans la façon dont la quotité des amendes est fixée. Là où le Code pénal⁶ prévoit que le montant de l'amende est de 10'000 francs au maximum (art. 106 al. 1 CP), la LIFD⁷ indique que l'amende sera fixée dans une fourchette dépendant du montant des impôts soustraits (art. 175 al. 2 LIFD).

Cela peut conduire à des sanctions particulièrement sévères d'un point de vue économique. Cette situation peut être illustrée au moyen d'un arrêt récent rendu par le Tribunal fédéral à l'encontre d'un contribuable valaisan condamné pour soustraction d'impôt⁸. Suite à la

¹ 2013 : *Offshore Leaks* ; 2014 : *Lux Leaks* ; 2015 : *Swiss Leaks* ; 2016 : *Panama Papers*. Cf. L'EPLATTENIER, p. 3, N 1, ainsi que DELLEY Jean-Daniel, «*Paradise Papers*» : *l'opinion publique contre l'impuissance des Etats*, Domaine public, 12 novembre 2017, disponible sous : <https://www.domainepublic.ch/articles/32370> (consulté le 8 juin 2020).

² OCDE, *À propos de fiscalité et délinquance*, disponible sous : <https://www.oecd.org/fr/ctp/delits/a-propos-de-fiscalite-et-delinquance.htm> (consulté le 8 juin 2020) : « [La délinquance fiscale, le blanchiment de capitaux et les autres infractions financières] sapent également la confiance des citoyens dans la capacité de leurs dirigeants à garantir le civisme fiscal et peuvent priver les États de recettes nécessaires au développement durable ».

³ NOËL, p. 63.

⁴ L'EPLATTENIER, p. 9, N 1 s ; TORRIONE, p. 954.

⁵ MONTI, p. 7.

⁶ Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP), RS 311.0.

⁷ Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD), RS 642.11.

⁸ ATF 144 IV 136.

découverte de nombreuses irrégularités fiscales, l'administration cantonale des impôts l'obligea à s'acquitter d'un rappel d'impôt de 3'604'490 francs. En plus de cela, elle prononça à son égard une amende d'un montant de 1'200'000 francs, correspondant au tiers des impôts soustraits. La situation de ce contribuable fut aggravée par la suite en raison d'autres particularités du droit pénal fiscal. Après avoir porté en vain réclamation contre cette amende, il déposa un recours auprès de la Commission cantonale de recours. Cette dernière l'informa qu'il était possible que le montant de l'amende soit augmenté. Le contribuable retira alors son recours. Nonobstant, la Commission procéda à une *reformatio in pejus* du montant de l'amende pour le fixer à 7'208'980 francs, soit le double des impôts soustraits. Le Tribunal fédéral confirma cette sanction. Parallèlement, le contribuable fut condamné à une peine pécuniaire de 180 jours avec sursis pour usage de faux dans le canton de Vaud, en lien avec cette affaire. Cependant, pour les juges, cette circonstance n'empêchait pas une sanction supplémentaire pour soustraction d'impôt.

Cette décision soulève plusieurs questions intéressantes qui constitueront l'objet du présent travail. Ainsi, nous examinerons les principes régissant la fixation de la quotité de l'amende pour soustraction d'impôt (3). Ensuite, nous traiterons des questions ayant trait à la *reformatio in pejus* de l'amende dans le cadre de la procédure de recours (4). Finalement, nous discuterons de certaines problématiques posées par la soustraction d'impôt en lien avec le principe *ne bis in idem*, notamment de l'admissibilité de la double poursuite avec l'usage de faux (5). Mais avant toute chose, nous tenons à faire une brève présentation sur la notion d'accusation en matière pénale, telle que développée par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme (2). En effet, lorsque l'on parle de droit pénal fiscal, il s'agit d'un concept incontournable au vu du rôle qu'il joue dans l'évolution de cette matière et de sa « criminalisation »⁹.

Précisons encore que ce travail se focalisera essentiellement sur l'infraction de soustraction d'impôt commise par une personne physique en matière d'impôts directs (art. 175 LIFD). Nous laisserons de côté les questions ayant trait à la punissabilité de la personne morale (art. 181 LIFD), à la participation à l'infraction de soustraction (art. 177 LIFD), à la dissimulation de biens successoraux dans la procédure d'inventaire (art. 178 LIFD) et à la responsabilité des époux en cas de soustraction (art. 180 LIFD). Ne fera pas non plus l'objet de notre étude la violation des obligations de procédure (art. 174 LIFD).

2. Le caractère pénal de l'amende fiscale

2.1. Généralités

En droit suisse, la nature du droit pénal fiscal pose des difficultés en raison de la distinction faite entre les infractions pénales et les infractions administratives qui sont contenues au sein des lois administratives. Là où les infractions pénales ont pour but la réprobation morale des

⁹ TORRIONE, p. 956.

comportements incriminés, les infractions administratives écartent toute notion de moralité et ne sanctionnent que la violation du devoir de subordination de l'administré envers l'administration¹⁰. Auparavant, cette dichotomie avait pour conséquence majeure que les principes fondamentaux du droit pénal et de la procédure pénale ne s'appliquaient pas aux infractions administratives. En particulier, il était possible de sanctionner un sujet de droit indépendamment de l'existence de toute faute et de ne pas tenir compte du degré de la faute dans la fixation de la peine¹¹. L'entrée en vigueur de la Convention européenne des droits de l'homme¹² a modifié cette approche¹³. En consacrant une notion autonome de l'accusation en matière pénale (art. 6 CEDH), la Convention a permis de reconnaître le caractère pénal des infractions administratives suisses, avec pour conséquence qu'il est possible de leur appliquer les principes fondamentaux du droit pénal, dont les garanties consacrées par l'article 6 CEDH¹⁴. La notion d'accusation en matière pénale revêt également un rôle fondamental dans l'application de l'art. 6 CEDH en raison du fait que les procédures fiscales ne peuvent être considérées comme étant des « des contestations sur des droits et obligations de caractère civil ». Ainsi, la notion d'accusation en matière pénale devient l'unique voie par laquelle la procédure fiscale peut être soumise aux garanties de la CEDH¹⁵.

Dans cette section, nous examinerons les critères utilisés par la Cour européenne des droits de l'Homme pour déterminer si une procédure fiscale constitue une accusation en matière pénale (2.2.). Ensuite, nous aborderons les conséquences découlant de la qualification pénale sur les sanctions prononcées en application du droit pénal fiscal (2.3.).

2.2. Les critères utilisés par la Cour européenne des droits de l'homme

Afin de garantir l'effectivité des droits contenus dans la CEDH et d'éviter que les États ne modulent à leur guise les contours de la notion d'accusation en matière pénale, la CourEDH a développé une série de critères alternatifs dans son arrêt de principe « *Engel*¹⁶ », avec pour objectif de donner une portée autonome à cette notion¹⁷. Ces critères sont au nombre de trois¹⁸ :

¹⁰ L'EPLATTENIER, p. 11, N 7 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 2.

¹¹ L'EPLATTENIER, p. 11, N 7 et p. 16 N 19 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 2.

¹² Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH), RS 0.101.

¹³ L'EPLATTENIER, p. 16 N 19 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 2 ; PIQUEREZ/MACALUSO, N 296.

¹⁴ HOFER, p. 7 ss ; KELLER/SUTER, p. 911 ; L'EPLATTENIER, p. 12, N 9 s ; MACALUSO/HULLIGER, p. 3 s ; OBERSON, p. 582, N 4 s ; PIQUEREZ/MACALUSO, N 274 ; TORRIONE, p. 956.

¹⁵ OESTERHELT, p. 601 ; ZIMMERMANN, p. 352.

¹⁶ CourEDH du 08.06.1976, affaire *Engel et autres c/Pays-Bas*, requêtes n°5100/71 ; 5101/71 ; 5102/71 ; 5354/72 ; 5370/72.

¹⁷ KELLER/SUTER, p. 910 ; L'EPLATTENIER, p. 12, N 10 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 4 ; PIQUEREZ/MACALUSO, N 275 ; CourEDH du 08.06.1976, affaire *Engel et autres c/Pays-Bas*, requêtes n°5100/71 ; 5101/71 ; 5102/71 ; 5354/72 ; 5370/72, § 81.

¹⁸ KELLER/SUTER, p. 910 ; L'EPLATTENIER, p. 12, N 10 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 5 ; OESTERHELT, p. 602 ; PIQUEREZ/MACALUSO, N 276 ; CourEDH du 08.06.1976, affaire *Engel et autres c/Pays-Bas*, requêtes n°5100/71 ; 5101/71 ; 5102/71 ; 5354/72 ; 5370/72, § 82.

- La classification de l'infraction en droit interne ;
- La nature de l'infraction ;
- Le but, la nature et le degré de sévérité (importance) de la sanction.

La CourEDH suit une approche matérielle et non formelle de la notion d'accusation en matière pénale, en ce sens qu'elle regarde au-delà des apparences et analyse les réalités de la procédure en question¹⁹. Le fait que des autorités administratives soient chargées de la poursuite et du jugement n'est pas déterminant²⁰.

2.2.1. La classification de l'infraction selon le droit interne

Pour savoir si la poursuite d'une infraction répond à la notion d'accusation en matière pénale, il faut d'abord examiner si le droit interne de l'État concerné la qualifie comme du droit pénal. Si tel est le cas, il n'y a pas besoin de continuer l'analyse. En revanche, si l'infraction considérée est qualifiée d'infraction administrative, l'autonomie de la notion d'accusation en matière pénale commande de poursuivre l'analyse et ne permet pas de se contenter de la classification faite par le droit interne de l'État en cause²¹. Autrement dit, les États sont libres de distinguer entre des infractions administratives et pénales, mais cette qualification n'est pas déterminante au sens de la CEDH²².

2.2.2. La nature de l'infraction

La nature de l'infraction est le deuxième critère utilisé par la CourEDH pour déterminer si l'on a affaire à une accusation en matière pénale. L'analyse comprend deux éléments : premièrement, le destinataire de la norme ; deuxièmement, l'objectif poursuivi par la sanction²³.

Concernant la question du destinataire, il s'agit de se demander si la règle légale s'adresse à tout un chacun, ou, au contraire, si elle ne s'adresse qu'à un cercle restreint et déterminé de personnes. Si la norme s'adresse à tous, la balance penchera du côté de l'accusation en matière pénale. Si elle ne concerne qu'un groupe restreint de personnes, l'infraction sera disciplinaire²⁴.

S'agissant de la finalité de la sanction, il convient d'examiner si l'objectif poursuivi est d'assurer la conformité du comportement des membres d'un groupe restreint et identifiable aux

¹⁹ CourEDH du 27.02.1980, affaire *Deweert c/Belgique*, requête n°6903/75, § 44 ; L'EPLATTENIER, p. 13, N 11 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 5.

²⁰ ATF 119 Ib 311, c. 2e ; MONTI, p. 14.

²¹ KELLER/SUTER, p. 910 ; L'EPLATTENIER, p. 13, N 12 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 5 s ; OESTERHELT, p. 610 ; PIQUEREZ/MACALUSO, N 277.

²² MACALUSO/HULLIGER, p. 5 ; ZIMMERMANN, p. 339.

²³ L'EPLATTENIER, p. 14 N 14 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 6 ; OESTERHELT, p. 612 ; PIQUEREZ/MACALUSO, N 278.

²⁴ KELLER/SUTER, p. 910 ; L'EPLATTENIER, p. 14, N 14 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 6 ; OESTERHELT, p. 612 ; CourEDH du 22.05.1990, affaire *Weber c/Suisse*, requête n°11034/84, § 33.

règles régissant ce groupe. Si tel est le cas, l'infraction est disciplinaire. En revanche, si sa finalité est répressive, la règle aura une nature pénale²⁵.

À ce stade, nous pouvons déjà relever que les infractions administratives ne sont pas des infractions disciplinaires. Les premières s'adressent en effet à un cercle indéfini de personnes, tandis que les deuxièmes ne s'appliquent qu'à un cercle restreint de personnes. Dès lors, les infractions administratives doivent déjà être qualifiées d'accusation en matière pénale, ce qui a pour conséquence qu'on peut leur appliquer les garanties de l'art. 6 CEDH²⁶.

2.2.3. Le but, la nature et l'importance de la sanction

Le critère du but, de la nature et de l'importance de la sanction vise à éviter qu'un État ne recourt à des infractions disciplinaires pour prononcer des sanctions sévères sans égard au respect de l'art. 6 CEDH. Par conséquent, une infraction qualifiée de disciplinaire au regard des deux premiers critères pourrait néanmoins être considérée comme pénale en raison de la sanction prononcée²⁷.

S'agissant de la nature de la sanction, une peine privative de liberté conduira généralement à la présomption que la sanction est de nature pénale²⁸. Quant aux amendes et autres peines pécuniaires, il faut encore examiner le but et l'importance de la sanction. Si elles ont une finalité réparatrice, elles n'ont pas de caractère pénal. Si elles poursuivent un but préventif et dissuasif, on peut les soumettre à l'art. 6 CEDH²⁹. En ce qui concerne l'amende fiscale, il est aujourd'hui reconnu que sa fonction n'est pas de compenser la perte de la créance fiscale de l'État, mais de sanctionner le contribuable qui viole son obligation de déclarer ses revenus et sa fortune imposables. Son effet est donc préventif et répressif³⁰.

Concernant le critère de l'importance de la sanction, il n'existe pas de montant déterminé qui constitue un seuil absolu au-delà duquel la quotité de l'amende est présumée considérable. Ainsi, même un montant faible peut suffire à appliquer l'art. 6 CEDH³¹. Par ailleurs, le montant

²⁵ KELLER/SUTER, p. 910 ; L'EPLATTENIER, p. 14, N 14 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 6.

²⁶ L'EPLATTENIER, p. 14, N 15 ; PIQUEREZ/MACALUSO, N 280 ; CourEDH du 24.02.1994, affaire *Bendenoun c/France*, requête n°12547/86, § 47.

²⁷ L'EPLATTENIER, p. 15, N 16 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 7 ; PIQUEREZ/MACALUSO, N 281.

²⁸ L'EPLATTENIER, p. 15, N 16 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 7 ; PIQUEREZ/MACALUSO, N 283.

²⁹ L'EPLATTENIER, p. 15, N 17 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 7 ; PIQUEREZ/MACALUSO, N 282 ; CourEDH du 21.02.1984, affaire *Öztürk c/Allemagne*, requête n°8544/79, § 53.

³⁰ HOFER, p. 5 ss et 12 ; MONTI, p. 5 ss et 14 ; SIEBER/MALLA, *DBG Kommentar*, Art. 175 N 39.

³¹ CourEDH du 23.11.2006, affaire *Jussila c/Finlande*, requête n°73053/01, §35 : « Il n'existe donc pas, dans la jurisprudence de la Cour, de précédent faisant autorité qui permette de dire que la légèreté de la sanction constituerait, en matière fiscale ou autre, un facteur décisif pour exclure du champ d'application de l'article 6 une infraction revêtant par ailleurs un caractère pénal » ; §38 du même arrêt : « La légèreté de la sanction litigieuse [...] n'a pas pour effet de l'exclure du champ d'application de l'article 6. Cette disposition s'applique donc sous son volet pénal nonobstant la modicité de la somme exigée au titre de la majoration d'impôt ». En l'espèce, le montant litigieux était de 308.80 euros.

concret de l'amende prononcée dans le cas d'espèce ne semble pas être absolument déterminant. L'importance de la peine-menace de l'infraction encourue paraît être plus décisive³².

2.3. La situation de l'amende fiscale pour soustraction d'impôt

Comme nous l'avons mentionné, les infractions administratives, y compris celles du droit pénal fiscal, ne concernent pas uniquement un cercle déterminé et restreint de personnes mais sont, au contraire, d'application générale (*cf.* point 2.2.2). Par ailleurs, en matière fiscale, les sanctions visent un but répressif et préventif (*cf.* point 2.2.3). Finalement, elles présentent certainement un caractère de gravité suffisant, les amendes pouvant s'élever à plusieurs milliers de francs et les infractions les plus graves pouvant être sanctionnées par une peine privative de liberté³³. Les infractions de droit pénal fiscal sont donc des accusations en matière pénale et on peut, par conséquent, les soumettre aux garanties de la Convention. Cela vaut notamment pour l'amende prononcée à la suite d'une soustraction d'impôt, pour autant qu'elle présente un degré de gravité suffisant au regard des critères définis par la CourEDH³⁴.

Les garanties contenues aux art. 6 et 7 CEDH ainsi que celles figurant dans les protocoles additionnels, sont notamment les suivantes³⁵ :

- Le droit d'être jugé par un tribunal indépendant et impartial ;
- Le droit à un procès équitable, en particulier le droit d'être entendu ;
- Le droit à ce que sa cause soit traitée dans un délai raisonnable ;
- Le droit à la présomption d'innocence ;
- Le droit à la notification des charges ;
- Le droit de disposer du temps et des facilités nécessaires à la préparation de sa défense ;
- Le droit d'être assisté par un défenseur ;
- Le droit au respect du principe *ne bis in idem*, soit l'interdiction de la double poursuite.

L'affaire A.P., M.P. et T.P. contre la Suisse³⁶ est une bonne illustration des conséquences résultant du caractère pénal de l'amende pour soustraction d'impôt³⁷. Dans cette affaire, le fisc suisse constata qu'un contribuable avait omis de déclarer des revenus dans le but de se soustraire à ses obligations fiscales. Ce dernier étant décédé, l'amende fut prononcée contre ses héritiers³⁸. La CourEDH, après avoir passé en revue les critères de l'accusation en matière

³² L'EPLATTENIER, p. 15, N 18 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 7 ; PIQUEREZ/MACALUSO, N 283.

³³ MONTI, p. 14.

³⁴ HOFER, p. 11 ; L'EPLATTENIER, p. 17, N 21 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 8 s ; OBERSON, p. 582, N 4 s ; TORRIONE, p. 956 ; ZIMMERMANN, p. 352 ; ATF 119 Ib 311, c. 2e.

³⁵ L'EPLATTENIER, p. 12, N 9 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 3 s ; *Cf.* également ZIMMERMANN, p. 355 ss.

³⁶ CourEDH du 29.08.1997, affaire A.P., M.P. et T.P. c/Suisse, requête n°19958/92.

³⁷ Pour d'autres cas d'application des garanties de l'art. 6 CEDH, *cf.* notamment L'EPLATTENIER, p. 16, N 19 ; MACALUSO/HULLIGER, p. 11 ss ; TORRIONE, p. 957 ss.

³⁸ Dans son ancienne teneur, l'art. 179 al. 1 LIFD stipulait que « 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

pénale, arriva à la conclusion que l'amende avait bel et bien un caractère pénal. À ce titre, les droits garantis par la CEDH étaient donc applicables au cas d'espèce. En l'occurrence, le mécanisme de report de sanction sur les héritiers était contraire à la présomption d'innocence et à la personnalité des peines, dès lors qu'aucune faute ne pouvait leur être imputée et que la faute du défunt ne s'hérite pas³⁹.

Cette affaire nous rappelle également que l'existence d'une faute commise par la personne poursuivie joue un rôle fondamental pour le prononcé d'une sanction en cas de soustraction d'impôt⁴⁰. Comme nous allons le voir maintenant, elle joue également un rôle primordial s'agissant de la fixation de la quotité de la peine.

3. La fixation de la quotité de l'amende fiscale en cas de soustraction d'impôt

3.1. Généralités sur la soustraction d'impôt

L'infraction de soustraction d'impôt est l'infraction de base du droit pénal fiscal⁴¹. Dans sa forme la plus classique (« soustraction au sens étroit »), la soustraction d'impôt consiste à déclarer ses éléments imposables de façon lacunaire ou inexacte, ce qui conduit l'autorité de taxation à rendre une décision de taxation incomplète et entraîne donc une diminution des impôts dus à l'État (art. 175 al. 1 § 1 LIFD)⁴². Les deux autres formes de soustraction prévues par loi sont la soustraction dans la procédure de perception de l'impôt à la source (art. 175 al. 1 § 2 LIFD) et la soustraction dans la procédure de remise ou de restitution de l'impôt (art. 175 al. 1 § 3 LIFD)⁴³.

L'existence d'une soustraction d'impôt au sens étroit suppose la réalisation de trois éléments constitutifs objectifs : une perte financière pour la collectivité publique ; un comportement illicite du contribuable ; un lien de causalité naturelle et adéquate entre le comportement du contribuable et la perte de la collectivité⁴⁴. Sur le plan des éléments constitutifs subjectifs, le

d'hoirie ». Antérieurement, l'art. 130 de l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) prévoyait quant à lui que « *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 ». Ces dispositions ont été abrogées suite à la jurisprudence de la Cour ; cf. MACALUSO/HULLIGER, p. 10 et TORRIONE, p. 956 s.

³⁹ CourEDH du 29.08.1997, affaire A.P., *M.P. et T.P. c/Suisse*, requête n°19958/92, § 48.

⁴⁰ Le Tribunal fédéral reconnaissait déjà que la faute devait être prise en compte dans le cadre de la soustraction d'impôt. Cf. ATF 103 Ia 225, c. 3b ; ATF 114 Ib 27 c. 4.

⁴¹ LOCHER, art. 175 N 1 ; MONTI, p. 45 ; OBERSON, p. 586, N 15.

⁴² L'EPLATTENIER, p. 81, N 1 ; MONTI, p. 45 s ; SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 2.

⁴³ L'EPLATTENIER, p. 81, N 1 ; SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 1 ; TORRIONE, p. 1076 s.

⁴⁴ L'EPLATTENIER, p. 83, N 7.

contribuable doit avoir agi par intention ou par négligence. L'art. 175 LIFD réprime indifféremment les deux types de comportement⁴⁵.

La procédure de rappel d'impôt présente des rapports étroits avec la procédure pénale pour soustraction d'impôt. Avant l'entrée en vigueur de la LIFD, l'AIFD⁴⁶ liait les deux en prévoyant que le rappel d'impôt n'était possible que lorsque les éléments constitutifs objectifs et subjectifs de la soustraction d'impôt étaient remplis⁴⁷. Bien que la LIFD ait renoncé à ce lien, il n'empêche que lorsqu'une procédure de soustraction d'impôt est ouverte, elle s'accompagnera fréquemment d'une procédure en rappel d'impôt afin de recouvrer le montant de l'impôt soustrait (art. 152 al. 2 LIFD)⁴⁸. Il s'agit là de réparer le dommage causé à la collectivité⁴⁹.

Ces considérations générales sur la soustraction d'impôt étant posées, nous examinerons maintenant plus en détail la façon dont la quotité de l'amende pour soustraction est établie. Pour ce faire, nous relèverons d'abord les dispositions pertinentes à cet égard (3.2). Puis nous analyserons les principes et éléments sur lesquels repose la fixation du montant de l'amende (3.3).

3.2. Dispositions applicables

3.2.1. LIFD/LHID

En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 175 al. 2 LIFD pose la règle s'agissant de la fixation de la quotité de l'amende : « En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée ». Par ailleurs, la loi prévoit un régime spécial pour les cas de dénonciation spontanée : lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale pour autant que les conditions stipulées à l'art. 175 al. 3 LIFD soient remplies. Pour toute dénonciation ultérieure, l'art. 175 al. 4 LIFD permet de réduire l'amende au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'art. 175 al. 3 LIFD sont remplies.

L'art. 56 LHID⁵⁰ contient une réglementation identique pour les impôts cantonaux et communaux. Celui qui se rend coupable d'une soustraction d'impôt sera puni d'une amende proportionnée à sa faute, allant du tiers au triple de l'impôt soustrait ; en règle générale,

⁴⁵ L'EPLATTENIER, p. 101, N 43 s.

⁴⁶ Arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940 (AIFD), RO 56 2021 (abrogé le 1^{er} janvier 1995).

⁴⁷ L'EPLATTENIER, p. 29, N 6.

⁴⁸ L'existence de ces deux types de procédure pose certaines difficultés en matière d'articulation des procédures, notamment eu égard à l'exploitation des preuves et le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination. Sur ce point, *cf.* notamment L'EPLATTENIER, p. 47 ss ; MACALUSO/HULLIGER, p. 11 ss.

⁴⁹ AGNER/JUNG/STEINMANN, art. 175 N 5.

⁵⁰ Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), RS 642.14.

l'amende sera égale au montant simple de l'impôt soustrait (art. 56 al. 1 § 4 LHID). En cas de dénonciation spontanée effectuée pour la première fois, il est renoncé à la poursuite pénale aux conditions de l'art. 56 al. 1^{bis} LHID. Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'art. 56 al. 1^{bis} LHID sont remplies (art. 56 al. 1^{ter} LHID).

Lorsque la jurisprudence évalue la quotité des amendes, elle procède à un examen identique tant pour l'amende fédérale que pour l'amende cantonale et communale, car les mêmes principes s'appliquent pour les deux types d'impôts⁵¹.

3.2.2. Application de la partie générale du Code pénal

Les amendes fiscales constituent des sanctions pénales. Aussi, il est nécessaire de tenir compte des dispositions de la partie générale du Code pénal, à moins que la LIFD ou la LHID ne contiennent des indications contraires (art. 333 al. 1 CP)⁵². La soustraction d'impôt étant une contravention⁵³, il importe de tenir compte de la situation du contribuable afin que l'amende corresponde à la faute commise (art. 106 al. 3 CP)⁵⁴. La jurisprudence recourt également à l'art. 47 CP par analogie qui précise les circonstances dont il faut tenir compte pour apprécier la lourdeur de la faute, ainsi qu'aux circonstances atténuantes listées à l'art. 48 CP⁵⁵. En revanche, en cas de soustraction s'étendant sur plusieurs périodes fiscales, le Tribunal fédéral refuse l'application de l'art. 49 CP au motif que l'art. 175 al. 2 LIFD englobe déjà cette situation⁵⁶.

Les notions d'intention et de négligence sont également définies en application des règles générales du Code pénal, à savoir l'art. 12 al. 2 et 3 CP et de la jurisprudence y relative⁵⁷.

3.3. La fixation de la peine

En droit pénal ordinaire, la fixation de la peine se fonde sur la faute de l'auteur. L'art. 47 al. 1 CP indique en effet que le juge fixe la peine d'après la culpabilité de l'auteur. Il prend en considération les antécédents et la situation personnelle de ce dernier ainsi que l'effet de la peine sur son avenir. L'art. 47 CP permet au juge de tenir compte de circonstances qui peuvent alourdir la peine (« *Straferhöhungsgründen* ») ou l'atténuer (« *Strafminderungsgründen* »), tout en restant à l'intérieur du cadre légal abstrait de la peine qui est prévu pour une infraction déterminée⁵⁸. Le Code prévoit également la prise en compte de circonstances qui permettent de

⁵¹ ATF 144 IV 136, c. 9.2.

⁵² L'EPLATTENIER, p. 81, N 2.

⁵³ Art. 103 CP : Sont des contraventions les infractions passibles d'une amende.

⁵⁴ ATF 143 IV 130, c. 3.2 ; ATF 144 IV 136, c. 7.2.2 ; Arrêt du TF du 15. 08. 2012, 2C_851/2011, c. 3.2-3.3.

⁵⁵ ATF 144 IV 136, c. 7.2.2 ; Arrêt du TF du 02.11.2017, 2C_1157/2016, c. 6.2 ; Arrêt du TF du 15.08.2012, 2C_851/2011, c. 3.3 ; OBERSON, p. 589, N 25.

⁵⁶ ATF 144 IV 136, c. 7.2.2 ; HOFER, p. 75.

⁵⁷ ATF 135 II 86, c. 4.3 ; HOFER, p. 68 ; LOCHER, art. 175 N 17 ; TORRIONE, p. 1085.

⁵⁸ HOFER, p. 63 ss ; KILLIAS/KUHN/DONGOIS/AEBI, N 1211.

fixer des peines outrepassant ce cadre légal : on parle alors de « *Strafschärfungsgründen* » (art. 49 CP), respectivement de « *Strafmilderungsgründen* » (art. 48 CP)⁵⁹. En présence de « *Strafschärfungs-* » et de « *Strafmilderungsgründen* », le juge n'est toutefois pas obligé de fixer une peine en dehors du cadre légal : à ce moment, les « *Strafschärfungs-* » et les « *Strafmilderungsgründen* » auront les mêmes effets que les « *Straferhöhungsgründen* » et les « *Strafmilderungsgründen* »⁶⁰. La terminologie française ne permet pas de faire cette distinction et parle indifféremment de circonstances aggravantes et atténuantes⁶¹. Pour le surplus, l'art. 106 al. 3 CP précise encore pour les amendes que le juge fixe leur montant en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Sa situation économique joue un rôle central⁶². Il est également tenu compte de la gravité objective de l'acte, ce qui représente principalement le résultat de l'infraction pour les infractions contre le patrimoine⁶³. En matière fiscale, le régime de l'art. 175 LIFD s'écarte en partie du système du droit commun puisque le montant de l'amende est fixé en général en premier lieu d'après le montant de l'impôt soustrait⁶⁴. Le degré de la faute est pris en compte dans un second temps seulement⁶⁵.

3.3.1. Le cadre de l'amende

3.3.1.1. Principes

En règle générale, l'amende est égale au montant de l'impôt soustrait (art. 175 al. 2 LIFD). L'expression « en règle générale » vise le cas d'une infraction intentionnelle commise en l'absence de circonstances particulières⁶⁶. Cela implique qu'il faut examiner si le degré de la faute du contribuable justifie de s'en écarter (art. 175 al. 2 LIFD). La fixation de l'amende se fait ainsi en deux temps : on fixe d'abord un montant dépendant de l'impôt soustrait ; ensuite, on procède à l'appréciation de la faute conformément au Code pénal, dans le but de déterminer si le montant doit être augmenté ou diminué⁶⁷. En effet, l'amende « doit être arrêtée dans chaque cas selon une appréciation adéquate, de sorte que tous les aspects particuliers, tels que l'importance de la faute et les circonstances personnelles, notamment financières, du contribuable soient pris en compte⁶⁸ ». En application des art. 106 al. 3 et 47 CP, le Tribunal fédéral prend principalement en compte le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder,

⁵⁹ HOFER, p. 63 ss ; KILLIAS/KUHN/DONGOIS/AEBI, N 1211.

⁶⁰ HOFER, p. 63 ss ; KILLIAS/KUHN/DONGOIS/AEBI, N 1211.

⁶¹ KILLIAS/KUHN/DONGOIS/AEBI, N 1007.

⁶² ATF 134 IV 60, c. 7.3.3.

⁶³ MONTI, p. 66.

⁶⁴ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 463 ; MONTI, p. 66 ; SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 44.

⁶⁵ L'EPLATTENIER, p. 115, N 68.

⁶⁶ ATF 144 IV 136, c. 7.2.1 ; MONTI, p. 69 ; SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 44 ; Circulaire AFC n°21, p. 16.

⁶⁷ ATF 144 IV 136, c. 7.2.1 ; ATF 143 IV 130, c. 3.3 ; L'EPLATTENIER, p. 116, N 69.

⁶⁸ ATF 121 II 257, c. 6a.

les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur⁶⁹. L'identité « amende-impôt soustrait » n'est ainsi que le point de départ de l'analyse. Ne pas examiner la faute concrète du contribuable reviendrait à violer la présomption d'innocence garantie par l'art. 6 § 2 CEDH⁷⁰.

L'impôt soustrait vise l'avantage fiscal injustifié que le contribuable obtient par son comportement fautif⁷¹. Lorsqu'une procédure en rappel d'impôt a été ouverte, l'autorité en charge de cette dernière fixe le montant de l'impôt soustrait. En l'absence d'une telle procédure, c'est l'autorité chargée de la poursuite de l'infraction de soustraction qui doit le déterminer. En cas de soustraction au sens étroit, il représente la différence entre l'impôt arrêté lors de la taxation initiale et celui établi en procédure de soustraction d'impôt. En cas de soustraction d'impôt à la source, il correspond à la différence entre l'impôt à la source versé et le montant déterminé en procédure de soustraction. En cas de soustraction d'impôt dans une procédure de perception, le montant équivaut à l'impôt remboursé illégalement ou à la remise d'impôt injustifiée⁷².

L'art. 175 al. 2 LIFD fixe le cadre à l'intérieur duquel le montant de l'amende doit être déterminé : en cas de faute légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers du montant de l'impôt soustrait ; si la faute est grave, elle peut au plus atteindre le triple de ce montant. L'art. 47 CP étant applicable par analogie⁷³, on prendra en compte les « *Straferhöhungsgründen* » et les « *Strafminderungsgründen* » pour fixer une peine adéquate à l'intérieur de ce cadre. Il va de soi que les circonstances aggravantes et atténuantes se compensent entre elles⁷⁴. Le Tribunal fédéral considère le montant minimum de l'art. 175 al. 2 LIFD comme étant incompressible⁷⁵. Toutefois, en présence de circonstances atténuantes au sens de l'art. 48 CP (« *Strafmilderungsgründen* »), il est possible de l'enfreindre⁷⁶. Pour SIEBER/MALLA⁷⁷, s'il est possible de franchir ce seuil minimal, il devrait être également possible de prononcer une amende nulle.

⁶⁹ ATF 144 IV 136, c. 7.2.2 ; Arrêt du TF du 05.11.2013, 2C_180/2013, c. 9.1 ; Arrêt du TF du 22.04.2016, 2C_173/2015, c. 9.3.1 ; L'EPLATTENIER, p. 115, N 67.

⁷⁰ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 175 N 90.

⁷¹ HOFER, p. 43.

⁷² L'EPLATTENIER, p. 116, N 70.

⁷³ ATF 144 IV 136, c. 7.2.2 ; Arrêt du TF du 25.11.19, 2C_113/2018, c. 4.2.3.

⁷⁴ L'EPLATTENIER, p. 119, N 80.

⁷⁵ Arrêt du TF du 22.05.2013, 2C_907/2012, c. 5.5.

⁷⁶ Arrêt du TF du 05.11.2013, 2C_180/2013, c. 9.1 ; Arrêt du TF du 15.08.2012, 2C_851/2011, c. 3.3 ; HOFER, p. 64 s ; L'EPLATTENIER, p. 120, N 81 ; SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 51 ; LOCHER, art. 175 N 47.

⁷⁷ SIEBER/MALLA, *DBG Kommentar*, art. 175 N 42.

3.3.1.2. Critiques

Ce procédé fait l'objet de critiques dans la doctrine. Il est vu comme un schématisme présentant trop de rigidité⁷⁸. Il est relevé que cette méthode risque de restreindre de façon trop importante le pouvoir d'appréciation de l'autorité, car cela ne fait qu'introduire un barème dans la loi. Le système ne s'écarte dès lors plus suffisamment de l'ancienne pratique de l'AFC, qui avait établi son propre tarif pour le calcul de l'amende sous l'empire de l'AIFD. Cela conduit à des craintes d'une « justice à la calculatrice⁷⁹ »⁸⁰. Un premier problème découle du fait que la soustraction d'impôt est punissable en cas d'intention et de négligence, sans que la loi prévoie des cadres de peine différenciés, contrairement à ce qui prévaut dans le Code pénal (par exemple pour le meurtre et l'homicide par négligence, art. 111 et 117 CP)⁸¹. Cette situation s'explique par le fait que l'autorité compétente pour la soustraction ne bénéficie pas des mesures d'investigation suffisantes pour prouver l'intention ou la négligence, contrairement aux autorités pénales⁸². En soi, cette problématique peut être relativisée par le fait que l'art. 175 al. 2 LIFD permet de réduire l'amende au tiers de l'impôt soustrait si la faute est légère. Pour certains auteurs, il est même obligatoire de procéder à une telle atténuation afin de respecter le principe de culpabilité⁸³. Cependant, cette solution trouve une limite, car l'art. 175 al. 2 LIFD instaure un montant plancher de l'amende, fixé au tiers de l'impôt soustrait. On pourrait alors envisager des cas dans lesquels la faute serait tellement légère que même une amende correspondant à la quotité minimale pourrait s'avérer disproportionnée. Pourtant, la formulation de l'art. 175 al. 2 LIFD empêche de fixer une amende d'un montant inférieur⁸⁴. Il faut toutefois apporter une précision supplémentaire à ce sujet. Il n'est pas interdit à l'autorité de fixer une amende inférieure à cette limite. L'existence de circonstances atténuantes au sens de l'art. 48 CP est cependant requise⁸⁵. En l'absence de tels motifs, une faute qualifiée de mineure n'est pas suffisante pour le justifier, ce qui représente un résultat insuffisant du point de vue du respect du principe de la culpabilité⁸⁶.

Pour ces motifs, la doctrine propose de modifier les art. 175 al. 2 LIFD et 56 al. 1 LHID sur deux points en particulier⁸⁷ : d'une part, il convient de prévoir un cadre de peine distinct pour

⁷⁸ BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 463.

⁷⁹ ROTH, p. 39.

⁸⁰ JENNY, p. 259 ; MONTI, p. 69 ; L'EPLATTENIER, p. 131, N 113.

⁸¹ BEHNISCH, *Steuerstrafrecht*, p. 846, N 32 ; BÖCKLI, p. 110 s ; JENNY, p. 261 ; L'EPLATTENIER, p. 133, N 115 ; SIEBER/MALLA, *DBG Kommentar*, Art. 175 N 43.

⁸² BÖCKLI, p. 107 s ; ZUPPINGER, p. 215. Aujourd'hui, cette difficulté pour l'autorité fiscale a encore été accrue en raison du droit du contribuable de refuser de collaborer, garantie consacrée par la CEDH. Cf. L'EPLATTENIER, p. 146, N 145.

⁸³ Dans ce sens, cf. MONTI, p. 69 s ; ZUPPINGER, p. 215 ; SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 46 : tout en adhérant à cette opinion, ces auteurs y apportent cependant une nuance en rappelant que la négligence peut être grave, moyenne ou légère. Ils soulignent également que la loi se contente d'indiquer que l'amende *peut* être réduite en cas de faute légère, ce qui n'instaure pas une obligation.

⁸⁴ JENNY, p. 260 ; MONTI, p. 71.

⁸⁵ Arrêt du TF du 07.07.2009, 2C_188/2009, c. 2.2.

⁸⁶ SIEBER/MALLA, *DBG Kommentar*, Art. 175 N 42.

⁸⁷ JENNY, p. 267 s ; MONTI, p. 72.

la soustraction commise par négligence et pour la soustraction intentionnelle⁸⁸ ; d'autre part, il y a lieu de supprimer le montant minimal de l'amende afin de donner plus de marge de manœuvre à l'autorité pour fixer une peine proportionnée à la faute⁸⁹.

Est aussi critiqué, par certains acteurs, le principe selon lequel le montant de l'impôt soustrait joue un rôle déterminant dans la fixation de l'amende. Il est notamment soulevé que le montant de la soustraction ne devrait être qu'un élément parmi d'autres dont il faut tenir compte et qu'il ne saurait être le critère déterminant. Cette manière de faire est également en contradiction avec le fait que le droit pénal est fondé sur le principe de la faute. Il ne s'agirait que d'un vestige de l'époque où le droit pénal fiscal était un droit de sanction administrative. Seule la faute devrait être prise en compte, car le préjudice subi par la collectivité est compensé par le rappel d'impôt⁹⁰. Pour JENNY et MONTI, faire dépendre l'amende d'un multiple de l'impôt soustrait n'est pas inadmissible. En effet, en matière d'infraction contre le patrimoine en droit pénal ordinaire, un des critères dont il est tenu compte pour fixer la quotité de la peine est le résultat de l'infraction, car celui-ci permet de déterminer dans une certaine mesure la gravité objective de l'acte. De ce point de vue, l'art. 175 al. 2 LIFD ne représente qu'une concrétisation de ce principe. Ensuite, cette disposition fixe clairement le montant maximal de l'amende, de telle sorte que le principe de la légalité est respecté⁹¹ et qu'il n'y a pas de violation du principe *nulla poena sine lege*⁹².

En ce qui nous concerne, les critiques concernant les art. 175 al. 2 LIFD et 56 al. 1 LHID nous paraissent légitimes. Certes, ces dispositions permettent déjà de prendre en compte dans une certaine mesure la culpabilité du contribuable puisqu'elles permettent d'atténuer ou d'alourdir l'amende en fonction de la faute commise. Il est en revanche incohérent de ne pas distinguer clairement les comportements intentionnels et par négligence au sein du dispositif légal. Le caractère pénal de la sanction est incontesté aujourd'hui, dès lors le principe de culpabilité devrait être pleinement respecté. Cela permettrait également de procéder à une certaine harmonisation du droit pénal fiscal avec les principes généraux de droit pénal. Une modification du système légal aurait pu être possible pour un motif supplémentaire. Nous l'avons mentionné, une des raisons avancées pour justifier l'absence de distinction entre intention et négligence vient du fait que l'autorité de poursuite de la soustraction ne dispose pas des moyens étendus d'investigation dont jouissent les autorités pénales ordinaires. Or, le projet de révision du droit pénal fiscal comptait étendre les moyens d'enquête des autorités fiscales pour leur permettre de poursuivre plus efficacement les soustractions d'impôt⁹³. Cela aurait pu ouvrir la porte à une

⁸⁸ Dans ce sens également, HOLENSTEIN, *Schweizer*, p. 32 ; BÖCKLI, p. 110 ss, spécialement p. 114 : cet auteur propose de sanctionner celui qui agit intentionnellement par une amende allant de la moitié à une fois et demie le montant de l'impôt soustrait. Celui qui agit par négligence se verrait infliger une amende comprise entre un dixième et la moitié de l'impôt soustrait, et dans les cas de peu de gravité, une amende allant jusqu'à 1000 francs pourrait être prononcée.

⁸⁹ SIEBER/MALLA, *DBG Kommentar*, Art. 175 N 42.

⁹⁰ Rapport sur les résultats de la consultation, p. 29.

⁹¹ JENNY, p. 260 ; MONTI, p. 67 s. Cf. également, SIEBER/MALLA, *DBG Kommentar*, Art. 175 N 41.

⁹² L'EPLATTENIER, p. 116, N 69 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 175 N 89.

⁹³ L'EPLATTENIER, p. 146, N 145 s ; TORRIONE, p. 968.

modification des art. 175 al. 2 LIFD et 56 al. 1 LHID, dès lors qu'un des motifs ayant conduit à assimiler l'intention et la négligence se retrouverait affaibli.

Dans le projet soumis à consultation par le Conseil fédéral, l'art. 175 LIFD était remplacé par l'art. 176 P-LIFD. Son al. 2 disposait que « l'amende se monte au plus au triple du montant de l'impôt soustrait en cas de soustraction intentionnelle ; elle se monte au plus au montant de l'impôt soustrait en cas de négligence ». D'une part, on peut relever que la disposition révisée distingue dorénavant la peine en fonction de l'intention et de la négligence. D'autre part, on remarque également que le montant plancher de l'amende est supprimé. Il n'est plus fait mention d'une réduction maximale au tiers de l'impôt soustrait en cas de faute légère. Cette modification répondait donc à certaines des critiques formulées par la doctrine. Pour le Conseil fédéral, cette disposition devait permettre de « prononcer, même *a minima*, des sanctions proportionnelles à la faute »⁹⁴. Le but était dès lors de permettre une meilleure prise en compte de la faute dans le cadre de la fixation de la peine⁹⁵. Cette volonté est également soulignée par la suppression de la règle générale de l'art. 175 al. 2 LIFD qui dispose que l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait⁹⁶. Cette réforme a cependant été abandonnée.

3.3.2. Aggravation de la peine

En cas de faute grave, l'amende peut être égale au plus au triple du montant de l'impôt soustrait (art. 175 al. 2 LIFD et 56 al. 1 LHID). Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières⁹⁷. Sur ce point, il n'est pas nécessaire que le contribuable soit un expert fiscal. Il suffit qu'il ait acquis des connaissances dans ce domaine, en particulier grâce aux conseils de sa fiduciaire ou en raison d'une activité professionnelle de commerçant⁹⁸. Certains auteurs sont d'avis que le critère des connaissances est à relativiser dans les cas impliquant la mise en place de structures complexes, car celles-ci nécessitent de toute façon de disposer de connaissances importantes et la qualification du montage en tant que soustraction dépend plutôt de l'interprétation qu'en fait l'administration⁹⁹. Dans ce cas, donner moins d'importance à ce critère peut faire sens, dans la mesure où, de toute manière, l'utilisation d'un procédé complexe dans le but de soustraire des impôts représente déjà un comportement particulièrement répréhensible et, partant, une circonstance aggravante¹⁰⁰.

⁹⁴ Rapport sur l'unification du droit pénal fiscal, p. 46.

⁹⁵ L'EPLATTENIER, p. 132 s, N 115 et 116.

⁹⁶ Rapport sur les résultats de la consultation, p. 28.

⁹⁷ Circulaire AFC n°21, p. 16.

⁹⁸ Arrêt du TF du 18.08.2004, 2A.481/2003, c. 4.3 ; L'EPLATTENIER, p. 119, N 78.

⁹⁹ SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 54.

¹⁰⁰ L'EPLATTENIER, p. 118, N 76 ; HOFER, p. 82 ; ATF 144 IV 136, c. 7.3.1 : la mise en place d'une structure complexe à l'aide de sociétés *offshore* pour soustraire ses revenus est une faute grave qui doit être sanctionnée par une amende supérieure au montant simple de l'impôt soustrait.

Pour certains auteurs, il y a circonstance aggravante si la soustraction s'étend sur plusieurs années¹⁰¹. D'autres auteurs¹⁰² soutiennent qu'il ne devrait pas y avoir de circonstance aggravante si la soustraction s'étend sur plusieurs périodes fiscales. Nous approuvons cette dernière opinion. Il peut certes être avancé que des manquements répétés dans le temps sont des circonstances de nature à rendre la faute du contribuable plus lourde par rapport à celui qui ne soustrait que lors d'une seule période fiscale¹⁰³. Cependant, ces manquements se traduisent également dans l'augmentation du montant de l'impôt soustrait, et partant de l'amende. En effet, ces deux montants étant liés, cet état de fait est déjà pris en compte¹⁰⁴ : plus le montant soustrait est important, plus l'amende de base le sera¹⁰⁵. Pour cette même raison, il n'y a pas lieu de tenir compte de l'importance du montant de l'impôt soustrait pour aggraver la faute¹⁰⁶. Ce n'est pas la position suivie par le Tribunal fédéral. La Haute Cour considère en effet que, en matière de droit pénal fiscal, il faut notamment tenir compte du montant de l'impôt éludé¹⁰⁷.

Lorsque le contribuable est poursuivi parallèlement pour un délit de faux dans les titres au sens de l'art. 186 LIFD, l'autorité de poursuite de la soustraction ne peut pas se fonder sur cette circonstance pour aggraver l'amende prononcée. Puisque cet élément fait l'objet d'une procédure distincte et spécifique, sa prise en compte lors de la procédure de soustraction violerait le principe *ne bis in idem*¹⁰⁸.

L'autorité a également la possibilité de punir plus sévèrement le contribuable qui dépose intentionnellement une déclaration d'impôt insuffisante par rapport à celui qui n'a fait preuve que d'un comportement passif et se rend ainsi coupable d'une soustraction par dol éventuel¹⁰⁹.

3.3.3. Réduction de la peine

En cas de faute légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers du montant de l'impôt soustrait (art. 175 al. 2 LIFD). Le texte de la loi laisse penser qu'il ne s'agit que d'une possibilité laissée à l'autorité. Cependant, nous l'avons vu, le principe de culpabilité impose de différencier l'intention et la négligence. L'atténuation devrait par conséquent être obligatoire en cas de

¹⁰¹ SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 54 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 175 N 103.

¹⁰² L'EPLATTENIER, p. 119, N 77 ; SIEBER/MALLA, *DBG Kommentar*, Art. 175 N 47.

¹⁰³ Pour ces raisons, HOFER, p. 125, préconise de tenir compte dans l'appréciation de la faute au moins marginalement du fait que la soustraction est commise sur plusieurs périodes.

¹⁰⁴ SIEBER/MALLA, *DBG Kommentar*, Art. 175 N 47 ; Arrêt du Tribunal administratif argovien du 17.08.2011, in StE 2012 B 101.2 N 24, c. 2.3.2.1.

¹⁰⁵ L'EPLATTENIER, p. 119, N 77.

¹⁰⁶ L'EPLATTENIER, p. 118, N 75.

¹⁰⁷ Arrêt du TF du 15.08.2012, 2C_851/2011, c. 3.3 ; Arrêt du TF du 05.11.2013, 2C_180/2013, c. 9.1.

¹⁰⁸ ATF 122 I 257, c. 8 ; LOCHER, art. 175 N 47 ; HOFER, p. 82.

¹⁰⁹ HOFER, p. 69 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 175 N 102 ; Arrêt du TF du 30.09.1992, in ASA 62 p. 668.

négligence¹¹⁰, avec la nuance qu'elle peut être grave, moyenne ou légère¹¹¹. Généralement, en cas de négligence grave, l'amende est au plus égale au montant de l'impôt soustrait¹¹².

Pour déterminer si la faute est légère, on peut s'appuyer sur les circonstances atténuantes listées à l'art. 48 CP¹¹³. Parmi ces éléments, on peut retenir le fait pour le contribuable d'agir sous l'influence d'une personne à laquelle il doit obéissance ou dont il dépend (art. 48 let. a ch. 4 CP) ainsi que l'écoulement d'un temps relativement long depuis la commission de l'infraction et sa découverte, lorsque le contribuable s'est bien comporté l'égard des autorités dans cet intervalle (art. 48 let. e CP)¹¹⁴. Le repentir sincère (art. 48 let. d CP) entre également en considération : la dénonciation spontanée (art. 175 al. 3 LIFD) en est une forme particulière¹¹⁵. La coopération du contribuable à l'établissement des faits est également un élément dont on peut tenir compte¹¹⁶. Il en va de même du cas où l'autorité a connaissance de la situation irrégulière du contribuable, mais la tolère pendant plusieurs années¹¹⁷.

La situation économique du contribuable entre en compte pour l'atténuation de la peine. On peut relever que celui qui dispose d'une situation financière peu aisée peut être traité de façon moins sévère que celui qui est au bénéfice d'une situation confortable¹¹⁸. Il y a lieu de tenir compte des revenus du contribuable ainsi que des actifs dont il peut disposer. Le montant de l'amende doit être établi de telle sorte que le contribuable puisse s'en acquitter compte tenu de sa situation patrimoniale¹¹⁹.

Les motivations qui ont conduit le contribuable à se soustraire à ses obligations peuvent également être considérées (art. 47 al. 2 CP). Il est concevable d'atténuer la faute d'une personne si elle a soustrait des impôts en raison de sérieuses difficultés financières, indépendantes de toute faute de sa part (par exemple en cas de perte d'emploi)¹²⁰. La situation s'apparente en effet à un état de détresse profonde au sens de l'art. 48 let. a ch. 2 CP¹²¹. Si une obligation légale d'entretien à l'égard d'un tiers a motivé le contribuable à soustraire des

¹¹⁰ MONTI, p. 70.

¹¹¹ SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 46 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 175 N 99.

¹¹² LOCHER, art. 175 N 49 ; JENNY, p. 262.

¹¹³ LOCHER, art. 175 N 50 ; SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 47.

¹¹⁴ SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 47 ; L'EPLATTENIER, p. 117, N 74.

¹¹⁵ SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 48 ; BENZ, p. 195 ; HOFER, p. 178.

¹¹⁶ Circulaire AFC n°21, p. 16 ; Arrêt du TF du 15.03.2013, 2C_1007/2012, c. 5.2 ; Arrêt du TF du 20.09.2019, 2C_78/2019, c. 9.4.

¹¹⁷ L'EPLATTENIER, p. 117, N 74.

¹¹⁸ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 175 N 107 ; HOFER, p. 94.

¹¹⁹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 175 N 108.

¹²⁰ HOFER, p. 84.

¹²¹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 175 N 109. Pour HOFER, p. 172 s, la détresse financière en matière fiscale est un cas de *Strafminderungsgründe* au sens de l'art. 47 CP. En revanche, ça n'est qu'exceptionnellement qu'elle doit être considérée comme une *Strafmilderungsgründe* permettant de fixer une amende inférieure au cadre de la peine.

impôts, il est également possible d'en tenir compte comme critère d'atténuation de la peine. Même un pur devoir moral pourrait être soulevé¹²². De façon similaire, lorsque l'impôt soustrait est utilisé dans un but d'intérêt général, un allègement de l'amende est envisageable¹²³. Il est également admissible d'alléger la sanction si la soustraction s'est faite dans le but de sauver une entreprise en difficulté et, par extension, les emplois concernés¹²⁴.

3.3.4. Dénonciation spontanée

Le mécanisme de la dénonciation spontanée est consacré aux art. 175 al. 3 et 4 LIFD et 56 al. 1^{bis} et 1^{ter} LHID. Lorsqu'elle intervient pour la première fois, la dénonciation oblige l'autorité à renoncer à la poursuite pénale, ce qui débouche par conséquent à l'absence de peine¹²⁵. Pour toute dénonciation subséquente, le contribuable reste punissable. Cependant, en dérogation à la règle générale de l'art. 175 al. 2 LIFD, le montant de l'amende correspondra au cinquième du montant d'impôt soustrait. Dans les deux cas, le contribuable reste tenu de payer le rappel d'impôt¹²⁶. Pour que la dénonciation spontanée soit valable, la loi exige le respect de trois conditions cumulatives¹²⁷ : i) aucune autorité ne doit avoir connaissance des éléments soustraits ; ii) le contribuable doit collaborer sans réserve avec l'autorité pour établir le rappel d'impôt dû ; iii) le contribuable doit s'efforcer d'acquitter l'impôt dû.

Ce système a pour but d'encourager le contribuable à régulariser sa situation¹²⁸. En effet, il sait qu'il peut s'attendre à recevoir un traitement privilégié en se dénonçant. Privilégié, car il ne sera redevable que du rappel d'impôt, accompagné éventuellement d'une amende correspondant au cinquième des impôts soustraits dans le cas d'une dénonciation spontanée ultérieure ; mais il ne courra plus le risque d'être sanctionné par une amende pouvant aller jusqu'au triple des impôts soustraits. L'État y trouve également un intérêt, car l'impact économique négatif sur les finances publiques du fait du comportement réticent de certains contribuables s'en retrouvera amoindri¹²⁹. La charge de travail pesant sur l'administration sera également allégée, celle-ci devant consacrer moins de ressources pour enquêter, instruire et juger les infractions de soustraction. Les difficultés liées à l'établissement du degré de la faute, par exemple, sont écartées¹³⁰.

Malgré ces avantages, l'absence de toute peine, respectivement la réduction de l'amende au cinquième du montant de l'impôt soustrait, est critiquable dans le contexte de la fixation de la quotité de l'amende, et ce pour les mêmes raisons qui valent pour le barème de l'art. 175 al. 2

¹²² HOFER, p. 84.

¹²³ HOFER, p. 84 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 175 N 112.

¹²⁴ HOFER, p. 84.

¹²⁵ L'EPLATTENIER, p. 120, N 82.

¹²⁶ SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 48.

¹²⁷ L'EPLATTENIER, p. 121, N 84 ; SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 175 N 48.

¹²⁸ FF 2006 8347, p. 8370 ; Arrêt du TF du 07.07.2009, 2C_188/2009, c. 2.3.

¹²⁹ FF 2006 8347, p. 8360.

¹³⁰ HOFER, p. 47 s ; Arrêt du TF du 07.07.2009, 2C_188/2009, c. 2.3.

LIFD. En effet, le mécanisme de la dénonciation ne permet pas la prise en compte complète de la faute conformément au principe de culpabilité¹³¹. Les art. 175 al. 3 LIFD et 175 al. 4 LIFD sont même plus problématiques de ce point de vue, car contrairement à l'art. 175 al. 2 LIFD, la faute ne joue aucun rôle. Bien que la dénonciation spontanée représente un cas particulier de repentir, et donc d'un cas d'atténuation de la peine, il n'y a toutefois aucun examen concret de la culpabilité de la personne en cause. La loi instaure en effet une simple fiction : celui qui se dénonce alors que l'autorité n'a aucune connaissance des faits est présumé exprimer des remords quant à son acte. En revanche, les motifs qui le poussent à se dénoncer ne sont pas pertinents, alors même qu'il pourrait être animé par des raisons égoïstes plutôt qu'altruistes¹³².

À l'inverse, un contribuable qui se dénonce en exprimant de véritables remords pourrait ne pas bénéficier d'un tel traitement de faveur si les conditions de la dénonciation spontanée ne sont pas remplies (par exemple, parce que l'autorité a déjà connaissance de la soustraction)¹³³. Pour remédier à cette situation, DONATSCH et FREI se posent la question de l'application de l'art. 53 CP. Selon cette disposition, lorsque l'auteur a réparé le dommage ou accompli tous les efforts que l'on pouvait raisonnablement attendre de lui pour compenser le tort qu'il a causé, l'autorité compétente renonce à le poursuivre, à le renvoyer devant le juge ou à lui infliger une peine: (a) s'il encourt une peine privative de liberté d'un an au plus avec sursis, une peine pécuniaire avec sursis ou une amende, (b) si l'intérêt public et l'intérêt du lésé à poursuivre l'auteur pénalement sont peu importants, et (c) si l'auteur a admis les faits. Ces deux auteurs démontrent de façon convaincante que la dénonciation spontanée de la LIFD exclut l'application de l'art. 53 CP, la première représentant une *lex specialis*. D'abord, parce que les conditions de la réparation du dommage et des efforts fournis par l'auteur du dommage sont déjà couvertes par le paiement du rappel d'impôt et par la collaboration du contribuable exigés par la LIFD. Ensuite, parce que les conditions fixées à l'art. 175 al. 3 LIFD déterminent déjà s'il y a un intérêt public à la poursuite : si elles sont remplies l'intérêt à la poursuite tombe¹³⁴. Que reste-il- alors au contribuable qui se dénonce sans succès ? Une solution consiste à s'appuyer sur le repentir sincère de l'art. 48 let. d CP. S'il fait preuve de véritables remords et d'un repentir sincère, mais que l'exemption de peine suite à sa dénonciation lui est simplement refusée au motif que l'autorité a eu connaissance de la soustraction par le biais d'autres sources, il devrait au moins pouvoir bénéficier d'une atténuation de la peine grâce à cette disposition et l'autorité ne devrait pas être liée par le montant minimum de l'art. 175 al. 2 LIFD¹³⁵. On pourra en tout cas prendre en compte le fait que le contribuable s'est montré coopératif¹³⁶.

Dans le projet abandonné d'unification du droit pénal fiscal, l'art. 196 P-LIFD concernait la dénonciation spontanée. En ce qui concerne la peine, cette disposition ne reprenait pas le système de l'amende fixe de l'art. 175 al. 4 LIFD pour les dénonciations ultérieures. Le Conseil

¹³¹ HOFER, p. 50 s.

¹³² BENZ, p. 196 ; DONATSCH/FREI, p. 15.

¹³³ DONATSCH/FREI, p. 15.

¹³⁴ DONATSCH/FREI, p. 17 s.

¹³⁵ DONATSCH/FREI, p. 19 s ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 175 N 129.

¹³⁶ SIEBER/MALLA, *DBG Kommentar*, Art. 175 N 73.

fédéral, donnant raison aux critiques émises, avait considéré que cette solution ne permettait pas de fixer une peine proportionnelle à la faute¹³⁷.

4. La *reformatio in pejus* de l'amende fiscale dans la procédure de recours

4.1. Généralités

La *reformatio in pejus* est une question procédurale. Il y a *reformatio in pejus* lorsque l'autorité de recours s'écarte de la décision attaquée et des conclusions du recourant pour statuer en sa défaveur¹³⁸, rendant ainsi une décision encore plus sévère à son encontre que la première¹³⁹.

En droit administratif, l'admissibilité de la *reformatio in pejus* dépend de la loi qui régit la procédure en question. Devant les juridictions cantonales, cela est généralement la règle dans le cadre du recours administratif se déroulant devant l'autorité hiérarchiquement supérieure. En revanche, la réforme de la décision attaquée au détriment du recourant n'est possible qu'à titre exceptionnel en cas de recours de droit administratif s'exerçant devant un tribunal indépendant de l'administration. Dans les deux cas, il faut informer l'administré de cette possibilité pour lui permettre de se déterminer sur l'opportunité d'un retrait de son recours¹⁴⁰.

En procédure pénale, l'art. 391 al. 2 CPP¹⁴¹ consacre l'interdiction de la *reformatio in pejus*. Ainsi, l'autorité de recours ne peut modifier une décision en défaveur du prévenu si le recours a été interjeté uniquement en sa faveur. Cette interdiction de principe trouve sa justification dans le fait que le prévenu ne dépose un recours que pour obtenir la modification d'une décision à son avantage¹⁴². Pour ce faire, il a besoin d'avoir la garantie que l'autorité de recours n'aggraver pas sa situation en réformant la décision en sa défaveur. L'interdiction de la *reformatio in pejus* vise donc à garantir son droit de recours¹⁴³. Il n'est notamment pas possible d'aggraver la peine prononcée, en augmentant le montant d'une amende ou en écartant une circonstance atténuante retenue en première instance¹⁴⁴. Cependant l'art. 391 al. 2 CP tempère cette interdiction et permet exceptionnellement de réformer la décision en défaveur du prévenu lorsque des faits nouveaux qui ne pouvaient pas être connus du tribunal de première instance surgissent¹⁴⁵.

¹³⁷ Rapport sur l'unification du droit pénal fiscal, p. 55.

¹³⁸ BOVAY, p. 624.

¹³⁹ PIQUEREZ/MACALUSO, N 1950.

¹⁴⁰ BOVAY, p. 624 ss.

¹⁴¹ Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 (CPP), RS 312.0.

¹⁴² PIQUEREZ/MACALUSO, N 1947.

¹⁴³ CALAME, *CR CPP*, art. 391 N 3.

¹⁴⁴ PIQUEREZ/MACALUSO, N 1950.

¹⁴⁵ PIQUEREZ/MACALUSO, N 1948.

Dans la mesure où l'amende pour soustraction d'impôt est une sanction à caractère pénal, mais que la procédure se déroule devant des autorités administratives, la question se pose de savoir à quelles conditions la *reformatio in pejus* est admissible dans le cadre de la procédure de recours contre le prononcé de l'amende. Pour ce faire, nous examinerons en premier lieu s'il existe des garanties conventionnelles et constitutionnelles traitant de la *reformatio in pejus* (4.2.). Ensuite, nous nous pencherons sur les dispositions pertinentes dans le cadre de la LIFD (4.3.). Puis, nous évoquerons brièvement les spécificités liées à la LHID et aux impôts cantonaux et communaux (4.4.). Finalement, nous terminerons par la question particulière de la *reformatio in pejus* en cas de retrait du recours (4.5.).

4.2. CEDH et Constitution fédérale

L'interdiction de la *reformatio in pejus* n'est pas un principe découlant du droit conventionnel ou constitutionnel¹⁴⁶. Ni la CEDH et ses protocoles, ni le Pacte ONU II¹⁴⁷, ni la Constitution fédérale ne garantissent une interdiction de la *reformatio in pejus*. Par conséquent, une telle garantie ne peut exister que si elle est expressément consacrée par la législation interne, fédérale ou cantonale¹⁴⁸.

4.3. LIFD

4.3.1. Renvoi aux règles sur les principes généraux de procédure et les procédures de recours et de taxation

La LIFD contient peu de dispositions réglant spécifiquement la procédure à suivre en matière de soustraction d'impôt. L'art. 182 al. 3 LIFD stipule que les règles sur les principes généraux de procédure et les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie. Il est donc renvoyé aux articles 109 à 146 LIFD¹⁴⁹. Cependant, en raison du caractère pénal de la procédure, les exigences liées à l'art. 6 CEDH doivent être respectées et les dispositions précitées doivent être interprétées conformément à la disposition conventionnelle¹⁵⁰. Mais comme nous venons de le voir, ces garanties ne consacrent pas l'interdiction de la *reformatio in pejus*.

Le renvoi aux art. 109 ss LIFD a pour conséquence que l'art. 143 al. 1 LIFD s'applique par analogie à la procédure de recours contre la condamnation pour soustraction d'impôt¹⁵¹. En vertu de cette disposition, l'autorité de recours n'est pas liée par les conclusions du recourant. Elle peut s'en écarter et modifier la décision fixant la quotité de l'amende en défaveur du

¹⁴⁶ CALAME, *CR CPP*, art. 391 N 4.

¹⁴⁷ Pacte international du 16 décembre 1996 relatif aux droits civils et politiques, RS 0.103.2

¹⁴⁸ CALAME, *CR CPP*, art. 391 N 4 ; ATF 144 IV 136, c. 5.1 ; Arrêt du TF du 21.11.2014, 2C_476/2014, c. 5.1 ; Arrêt du TF du 22.06.2011, 2C_1022/2011, c.8.1.

¹⁴⁹ SIEBER/MALLA, *DBG Kommentar*, Remarques préliminaires aux art. 182-183 N 2.

¹⁵⁰ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 182 N 2 ; SANSONETTI/HOSTETTLER, *CR LIFD*, art. 182 N 5.

¹⁵¹ ATF 144 IV 136, c. 5.3 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 182 N 156.

contribuable, ce qui veut dire que ce dernier sera sanctionné par une peine plus lourde. La LIFD ne consacre donc pas d'interdiction de la *reformatio in pejus*¹⁵².

Avant de procéder à une *reformatio in pejus*, l'autorité doit respecter le droit d'être entendu du contribuable et l'informer qu'elle va procéder de la sorte¹⁵³. Comme nous l'avons déjà mentionné, le but de cette information est de permettre en définitive au contribuable de retirer son recours. Cette possibilité est cependant limitée pour le recourant, car l'autorité, à certaines conditions, peut tout de même modifier la décision attaquée en sa défaveur, malgré le retrait du recours (*cf. infra* 4.5).

4.3.2. Renvoi aux règles du CPP ?

Le renvoi aux dispositions sur la taxation présente une certaine cohérence avec les critères de fixation de la quotité de l'amende. Puisque l'amende dépend en partie du montant de l'impôt soustrait, il est logique de revoir son montant à la hausse si le montant de l'impôt soustrait est augmenté¹⁵⁴. Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que la quotité de l'amende dépend également de critères subjectifs qui ne sont pas en lien avec les éléments imposables. Dès lors, le renvoi de l'art. 182 al. 3 LIFD à l'art. 143 al. 1 LIFD permet à l'autorité de recours de péjorer la situation du contribuable en prenant en compte des circonstances aggravantes supplémentaires ou en écartant des circonstances atténuantes, quand bien même le montant de l'impôt soustrait n'est pas remis en question. Cette situation n'est pas entièrement satisfaisante, dans la mesure où l'amende pour soustraction d'impôt est de nature pénale, mais que le contribuable poursuivi pour soustraction ne dispose pas d'une protection contre la *reformatio in pejus*, contrairement à celui qui est poursuivi pour un délit fiscal (usage de faux et détournement de l'impôt à la source)¹⁵⁵ ou pour un délit de droit pénal commun. Cela pousse certains plaideurs à réclamer l'application de l'art. 391 al. 2 CPP à la procédure de recours de la soustraction d'impôt¹⁵⁶. L'art. 391 al. 2 CPP pose une interdiction de principe à la *reformatio in pejus* lorsqu'un recours est déposé uniquement en faveur du condamné. Une réforme au désavantage de celui-ci est toutefois possible à la lumière de faits nouveaux inconnus de l'autorité inférieure¹⁵⁷. Cette proposition est intéressante. Si l'on considère que la découverte de nouveaux éléments imposables soustraits constitue un fait nouveau, une aggravation de l'amende sera envisageable. En cela, la disposition permet de maintenir le lien entre le montant de l'impôt soustrait et la quotité de l'amende. Sur ce point, la situation ne change pas par rapport à l'art. 143 LIFD. En revanche, si l'autorité souhaite alourdir l'amende en tenant compte d'autres circonstances aggravantes ou atténuantes que celles retenues par l'autorité de première

¹⁵² SIEBER/MALLA, *DBG Kommentar*, Art. 182 N 95.

¹⁵³ SIEBER/MALLA, *DBG Kommentar*, Art. 182 N 95.

¹⁵⁴ ATF 144 IV 136, c. 5.4.

¹⁵⁵ Par le renvoi de l'art. 188 al. 2 LIFD à l'art. 391 al. 2 CPP.

¹⁵⁶ ATF 144 IV 136, c. 5.2 et 5.4.

¹⁵⁷ Il existe des discussions sur le point de savoir ce qui constitue un fait nouveau. La question a une importance sur la délimitation avec les motifs de révision des décisions pénales (art. 410 CPP) ; *cf.* notamment CALAME, *CR CPP*, art. 391 N 10.

instance et qui ne sont pas nouvelles, elle en sera empêchée par l'art. 391 al. 2 CPP. Le contribuable bénéficierait ainsi d'une meilleure protection face à la *reformatio in pejus* et devrait avoir moins de craintes à voir la décision modifiée en sa défaveur en cas de recours. Le Tribunal fédéral fût appelé à se prononcer sur cette argumentation dans l'ATF 144 IV 136, c. 5.4. Il la rejeta dans le cas d'espèce, au motif qu'il ne s'agissait que d'une réflexion *de lege ferenda* et que l'art. 190 Cst. l'obligeait à appliquer le système en place, à juste titre selon nous. L'interdiction de la *reformatio in pejus* n'étant pas garantie par la CEDH et la Constitution fédérale, c'est à la législation interne qu'il appartient de la consacrer. Or, en renvoyant à l'art. 143 al. 1 LIFD pour la soustraction d'impôt, le texte légal semble clairement vouloir différencier le régime applicable à la soustraction du régime applicable aux délits fiscaux, qui lui renvoie expressément au CPP. Il faut donc admettre que l'art. 391 al. 2 CP n'a pas pour vocation à s'appliquer à la soustraction d'impôt et que l'autorité de recours reste libre de procéder à une *reformatio in pejus* en l'absence d'une interdiction prévue par la LIFD. Toutefois, cette solution n'étant pas satisfaisante pour les droits du contribuable, il serait souhaitable à notre avis de préciser dans la loi les modalités de la *reformatio in pejus* en la limitant aux cas où elle est nécessaire en raison d'une réforme de la taxation et en s'alignant sur l'interdiction de principe prévalant en procédure pénale.

4.3.3. Projet d'unification du droit pénal fiscal

Bien que cette réforme ait été abandonnée, il peut tout de même être intéressant de brièvement se pencher sur les changements qu'elle aurait induits sur la *reformatio in pejus* de l'amende pour soustraction d'impôt. Dans le projet de révision, le renvoi aux règles sur les principes généraux de procédure et les procédures de recours et de taxation est supprimé. D'après l'art. 180 al. 1 P-LIFD, la loi sur le droit pénal administratif¹⁵⁸ aurait été applicable à la procédure de soustraction d'impôt. Selon le rapport explicatif du Conseil fédéral, « [a]vec ces modifications, les dispositions de procédure applicables aux procédures pénales concernant les impôts directs ne seront désormais plus les mêmes que celles qui s'appliquent au rappel d'impôt¹⁵⁹ ». L'art. 143 al. 1 LIFD aurait donc été inapplicable à la procédure de recours.

Pour rester bref, la procédure selon la DPA se déroule de la façon suivante : l'administration rend un mandat de répression par lequel elle sanctionne l'administré (art. 62 DPA). Ce dernier peut choisir de déposer une opposition à l'encontre de cette décision (art. 67 DPA). L'administration va alors réexaminer le dossier et rendre un prononcé pénal cas échéant (art. 70 DPA)¹⁶⁰. Si l'administré ne l'accepte pas, il peut demander à être jugé par un tribunal pénal

¹⁵⁸ Loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (DPA), RS 313.0.

¹⁵⁹ Rapport sur l'unification du droit pénal fiscal, p. 21.

¹⁶⁰ Cela ressemble à la procédure de réclamation dans la procédure de taxation. Tout comme la réclamation permet à l'autorité de revoir sa décision au désavantage du contribuable (art. 135 al. 1 LIFD), l'administration peut, à ce stade, réformer le mandat de répression qu'elle a rendu à la défaveur de l'administré. Une aggravation de la peine n'est cependant possible que si le montant de la prestation due par l'administré est revu à la hausse dans la procédure administrative constatant son assujettissement à la prestation en question. Ce système ressemble ainsi à celui évoqué au point 4.3.2.

(art. 72 DPA). Ce tribunal rendra ensuite un jugement (art. 79 DPA) qui pourra faire l'objet d'un recours selon les voies prévues par le CPP (art. 80 al. 1 DPA). La procédure devant les tribunaux est régie par le CPP également, sauf si la DPA y déroge (art. 82 DPA). Puisque le CPP aurait été applicable à la procédure de recours, ce système aurait donc eu pour conséquence l'application de l'art. 391 al. 2 CPP. Il y aurait ainsi eu une interdiction de principe de la *reformatio in pejus*, avec la possibilité d'y déroger en cas de faits nouveaux seulement.

4.4. LHID et droit cantonal

4.4.1. Compétence des cantons

Pour déterminer quelles sont les règles applicables à la *reformatio in pejus* des amendes pour soustraction d'impôts cantonaux et communaux, il faut commencer par se demander si la LHID harmonise la question¹⁶¹. S'agissant de la procédure, l'art. 57^{bis} al. 3 LHID, de la même façon que l'art. 182 al. 3 LIFD, renvoie aux dispositions relatives aux principes généraux, à la procédure de taxation et à la procédure de recours. En ce qui concerne la procédure de recours, la disposition pertinente est l'art. 50 LHID. Contrairement à l'art. 143 LIFD, il n'est fait aucune mention de l'étendue du pouvoir de réformation de l'autorité de recours. Il ne s'agit pas d'un silence qualifié du législateur¹⁶². Cela signifie que la question est laissée en mains des cantons et il leur appartient de décider si la *reformatio in pejus* est possible ou non¹⁶³. Si le droit cantonal permet la *reformatio in pejus*, les garanties procédurales issues du droit supérieur doivent tout de même être respectées. En particulier, l'autorité doit accorder le droit d'être entendu du contribuable si elle envisage de réformer la décision en sa défaveur¹⁶⁴.

4.4.2. Quelques exemples cantonaux

4.4.2.1. Bâle-Ville

Dans le canton de Bâle-Ville, la question est réglée par la loi sur les impôts directs du 12 avril 2000 (ci-après, LI-BS)¹⁶⁵. Le § 220 LI-BS prévoit que la personne condamnée en procédure de soustraction d'impôt dispose des mêmes voies de droit que dans la procédure ordinaire de taxation, ce qui renvoie aux §160 ss LI-BS¹⁶⁶. Le §160 LI-BS permet au contribuable de déposer une réclamation. Contre la décision sur réclamation, il peut saisir d'un recours la Commission de recours du canton (§ 164 LI-BS). En vertu du § 169 al. 1 LI-BS, la Commission peut modifier la décision attaquée en défaveur du contribuable. Il n'y a donc pas d'interdiction de la *reformatio in pejus* à ce stade de la procédure¹⁶⁷. La décision de la Commission de recours peut encore faire l'objet d'un recours auprès du tribunal administratif cantonal (§171 LI-BS). La

¹⁶¹ ATF 144 IV 136, c. 5.9.

¹⁶² CASANOVA, p. 444 ; MEISTER, p. 182 ss.

¹⁶³ ATF 144 IV 136, c. 5.9.2 ; HUNZIKER, *StHG Kommentar*, art. 50 N 16.

¹⁶⁴ HUNZIKER, *StHG Kommentar*, art. 50 N 16a.

¹⁶⁵ *Gesetz über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (Steuergesetz)*, RS-BS 640.100.

¹⁶⁶ WOHLGEMUTH, *Commentaire de la LI-BS*, § 220 N 1.

¹⁶⁷ WOHLGEMUTH, *Commentaire de la LI-BS*, § 220 N 3.

procédure devant cette autorité est régie par la *VRPG*¹⁶⁸ (par renvoi du § 171 al. 4 LI-BS), laquelle interdit la *reformatio in pejus* (§19 al. 1 *VRPG*)¹⁶⁹.

4.4.2.2. Zurich

À Zurich, la *StG*¹⁷⁰ prévoit que la décision sur réclamation (§ 251a *StG*) peut faire l'objet d'un recours judiciaire auprès du Tribunal administratif (§252 al. 1 *StG*)¹⁷¹. En l'absence d'interdiction expresse, il est admis que la *reformatio in pejus* de l'amende est possible¹⁷².

4.4.2.3. Vaud

Dans le canton de Vaud, l'art. 249 al. 3 LI¹⁷³ reprend l'art. 57^{bis} al. 3 LHID et renvoie aux dispositions sur les principes généraux de procédure et les procédures de taxation et de recours (art. 156 – 199 LI). Le recours contre la décision sur réclamation s'exerce auprès du Tribunal cantonal. Pour la procédure à suivre devant cette autorité, l'art. 199 LI renvoie à la LPA-VD¹⁷⁴, plus exactement aux art. 92 ss LPA-VD qui traitent du recours de droit administratif. L'art. 99 LPA-VD fait cependant un renvoi général aux dispositions sur le recours administratif (art. 73 ss LPA-VD) pour tout ce qui n'est pas réglé par les règles sur le recours de droit administratif. Ce renvoi couvre l'art. 89 LPA-VD qui s'applique par analogie. L'al. 2 de cette disposition permet au Tribunal cantonal de modifier la décision au désavantage du recourant. Il n'y a donc pas de prohibition de la *reformatio in pejus* pour les amendes pour soustraction d'impôt dans le canton de Vaud.

4.4.2.4. Valais

La situation en Valais est un peu plus ambiguë. L'art. 208 al. 5 LF¹⁷⁵ préconise l'application de la LPJA¹⁷⁶ à la procédure pénale pour soustraction d'impôt. Le problème est que ce renvoi général est imprécis, car plusieurs dispositions sont susceptibles d'être prises en compte. L'art. 34m LPJA indique que la procédure d'appel contre une décision sur réclamation en matière de droit pénal administratif est régie par le CPP fédéral, ce qui signifierait que l'art. 391 al. 2 CPP pourrait trouver à s'appliquer (prohibition de principe de la *reformatio in pejus*). Par ailleurs, l'art. 79 al. 1 LPJA interdit au Tribunal cantonal saisi d'un recours de réformer la décision en défaveur du recourant. En revanche, l'art. 61 al. 2 LPJA permet de modifier une décision au

¹⁶⁸ *Gesetz über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege (VRPG)*, RS-BS 270.100.

¹⁶⁹ WOHLGEMUTH, *Commentaire de la LI-BS*, § 220 N 4 ; SARASIN, *Commentaire de la LI-BS*, § 171 N 34.

¹⁷⁰ *Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (StG)*, RS-ZH 631.1.

¹⁷¹ La procédure de recours diffère de celle prévue pour la procédure de taxation. Pour celle-ci, le recours contre la décision sur réclamation s'effectue d'abord auprès du *Steuerrekursgericht* (§ 147 al. 1 *StG*). La décision de ce tribunal peut ensuite faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (§ 153 al. 1 *StG*).

¹⁷² RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, § 252 N 12 et § 255 N 9.

¹⁷³ Loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI), RS-VD 642.11.

¹⁷⁴ Loi sur la procédure administrative du 28 octobre 2008 (LPA-VD), RS-VD 173.36

¹⁷⁵ Loi fiscale du 10 mars 1976 (LF), RS-VS 642.1.

¹⁷⁶ Loi sur la procédure et la juridiction administratives du 6 octobre 1976 (LPJA), RS-VS 172.6.

détriment d'une partie dans le cadre de la procédure de recours auprès d'une autorité administrative. La Commission cantonale de recours en matière d'impôt a pour pratique d'appliquer l'art. 61 al. 2 LPJA, ce qui lui permet de modifier les décisions qui lui sont soumises. Le Tribunal fédéral considère que cette manière de faire n'est pas arbitraire, car cela permet d'aligner le système cantonal à celui prévalant pour l'impôt fédéral direct (« harmonisation verticale »)¹⁷⁷. Au moment où nous écrivons ces lignes, une révision de la loi fiscale a été adoptée et est soumise au délai référendaire. L'art. 208 al. 5 LF fait l'objet d'une modification et renvoie désormais aux dispositions relatives aux principes généraux, à la procédure de taxation et à la procédure de recours¹⁷⁸. L'art. 151a al. 1 LF, qui figure parmi les dispositions sur la procédure de recours, indique que la Commission cantonale de recours peut modifier la décision en défaveur du recourant après l'avoir entendu. La *reformatio in pejus* sera ainsi toujours possible, mais le renvoi à la LPJA est remplacé par un renvoi interne à la loi fiscale, sur le modèle de la LIFD.

4.5. Admissibilité en cas de retrait du recours

4.5.1. La situation sous l'angle de la LIFD

La possibilité pour l'autorité de recours de statuer en défaveur du contribuable malgré le retrait de son recours est admise depuis plusieurs années par la jurisprudence. Il s'agit là d'une particularité du droit fiscal¹⁷⁹. Sous l'empire de l'AIFD, cette voie était déjà ouverte par l'art. 104 AIFD (applicable à la soustraction d'impôt par le renvoi des art. 132 al. 3 et 106 al. 3 AIFD)¹⁸⁰. L'entrée en vigueur de la LIFD n'a pas changé la donne. Pour la jurisprudence¹⁸¹, cette prérogative découle de l'art. 142 al. 4 LIFD¹⁸². Cette disposition stipule que, dans la procédure de recours, l'autorité de recours a les mêmes compétences que l'autorité de taxation dans la procédure de taxation. La question qui se pose est de savoir si ce renvoi concerne également l'art. 134 al. 2 LIFD, qui prévoit qu'il n'est pas donné suite au retrait d'une réclamation s'il apparaît que la taxation est inexacte. Le problème est que l'art. 142 al. 4 LIFD parle de procédure de « taxation » alors que l'art. 134 al. 2 LIFD concerne la procédure de « réclamation ». À première vue, cette base légale ne serait donc pas couverte par le renvoi de l'art. 142 al. 4 LIFD et l'autorité devrait donner suite au retrait d'un recours. Le Tribunal fédéral n'est cependant pas de cet avis. En se basant sur une interprétation systématique de la loi, il en déduit que l'autorité de recours est fondée à s'appuyer sur l'art. 134 al. 2 LIFD pour statuer malgré le retrait du recours. En effet, la notion de procédure de « taxation » doit ici être comprise dans un sens large, car le chapitre traitant de la réclamation se situe dans le titre troisième de la loi, intitulé « Procédure de taxation ordinaire »¹⁸³. Le Tribunal fédéral le justifie

¹⁷⁷ ATF 144 IV 136, c. 5.11.

¹⁷⁸ Bulletin officiel du canton du Valais du 27.03.2020, REF.-2020-006 Référendum loi fiscale.

¹⁷⁹ FELBER, p. 536.

¹⁸⁰ KÄNZIG/BEHNISCH, Art. 110 N 2 ; ATF 144 IV 136, c.7.1 ; Arrêt du TF du 13.02.2004, 2A.408/2002, c. 1.4.

¹⁸¹ Arrêt du TF du 13.02.2004, 2A.408/2002, c. 1.4.

¹⁸² Applicable par le renvoi de l'art. 182 al. 3 LIFD.

¹⁸³ Arrêt du TF du 13.02.2004, 2A.408/2002, c. 1.4.

également par le fait que ce système correspond à celui qui prévalait sous l'AIFD et que rien ne laisse penser que le législateur a voulu s'en écarter¹⁸⁴.

Pour que la *reformatio in pejus* prévale sur le retrait du recours, deux conditions doivent être réunies. Premièrement, la décision qui fait l'objet du recours doit être manifestement incompatible avec les dispositions applicables. Deuxièmement, sa correction doit revêtir une importance notable et s'imposer¹⁸⁵.

S'agissant des amendes fiscales, cet examen s'opère à l'aune des principes régissant la fixation de la quotité de l'amende¹⁸⁶. La décision est manifestement incompatible avec les dispositions applicables lorsque la fixation de l'amende repose sur des considérations étrangères à l'art. 175 al. 2 LIFD¹⁸⁷. La correction revêt une importance notable et s'impose, notamment, lorsque l'application erronée de ces principes aboutit à un résultat contraire au sens de la loi et heurte le sens de l'équité et le principe d'égalité de traitement, en traitant de façon plus favorable un contribuable qui commet une faute lourde qu'un contribuable qui ne commet qu'une faute légère¹⁸⁸.

Cette jurisprudence fait l'objet d'avis divergents dans la doctrine. Les critiques rappellent que les parties doivent être informées lorsque l'autorité envisage de procéder à une *reformatio in pejus*, afin de pouvoir retirer leur recours, cas échéant. Or, cela devient dépourvu d'effet si l'autorité peut continuer à statuer¹⁸⁹. Par ailleurs, la formulation des conditions permettant à l'autorité d'ignorer le retrait du recours laisse à l'autorité une trop grande liberté d'appréciation, ce qui offre peu de sécurité pour le recourant¹⁹⁰. SIMONEK quant à elle rappelle que, normalement, en cas de retrait du recours, le procès devient sans objet et la procédure prend fin. Il n'est possible de revenir sur une décision qu'en cas de révision ou de révocation. Le droit fiscal devrait également suivre ce régime pour des motifs d'uniformité¹⁹¹. Certains auteurs, contrairement à l'opinion défendue par le Tribunal fédéral, se rallient à une interprétation

¹⁸⁴ Arrêt du TF du 13.02.2004, 2A.408/2002, c. 1.4 ; Arrêt du TF du 31.08.2004, 2A.286/2004, c. 2.1. Le Tribunal fédéral évoquait également un motif supplémentaire : l'art. 114 de la loi fédérale du 16 décembre 1943 d'organisation judiciaire (OJ) permettait exceptionnellement au Tribunal fédéral d'aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci, et de ne pas donner suite au retrait du recours, en matière de contributions publiques. Dès lors que la Haute cour disposait de cette possibilité, les autorités de recours inférieures devaient se voir reconnaître cette possibilité également. Aujourd'hui, l'OJ a été abrogée et remplacée par la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF ; RS 173.110). Cette dernière ne reprend pas l'art. 114 OJ. Par conséquent ce motif n'a plus de portée. Cf. également HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, *DBG Kommentar*, art. 142 N 11 s.

¹⁸⁵ ATF 144 IV 136, c.7.1 ; Arrêt du TF du 13 février 2004, 2A.408/2002, c. 1.4 ; Arrêt du TF du 31.08.2004, 2A.286/2004, c. 2.1.

¹⁸⁶ ATF 144 IV 136, c.7.1.

¹⁸⁷ ATF 144 IV 136, c.7.3.1.

¹⁸⁸ ATF 144 IV 136, c.7.3.2.

¹⁸⁹ FELBER, p. 536.

¹⁹⁰ BEHNISCH, p. 212 s.

¹⁹¹ SIMONEK, p. 25.

purement littérale de la « procédure de taxation ». Cela signifie que le renvoi de l'art. 142 al. 4 LIFD ne devrait pas couvrir l'art. 134 al. 2 LIFD¹⁹². Si le législateur avait réellement voulu refuser de donner suite à un retrait du recours, il aurait renvoyé directement aux règles sur la procédure de réclamation¹⁹³.

D'autres auteurs défendent l'avis du Tribunal fédéral. Pour HUNZIKER et MAYER-KNOBEL, le retrait du recours ne serait pas compatible avec l'art. 143 al. 1 LIFD. S'il fallait toujours donner suite à un retrait du recours, l'art. 143 LIFD perdrait toute substance, car il ne serait jamais possible de modifier la décision en défaveur du recourant. Par ailleurs, le contribuable serait suffisamment protégé en raison des conditions auxquelles *la reformatio in pejus* est soumise dans ces cas¹⁹⁴. LOCHER¹⁹⁵ approuve également la jurisprudence du Tribunal fédéral en s'appuyant sur un arrêt du tribunal administratif lucernois du 1^{er} mars 2010¹⁹⁶ : selon cette instance, l'autorité de recours exerce également une fonction de contrôle de la taxation. L'AFC ou l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct n'étant pas obligés de faire recours contre la décision de première instance (art. 141 LIFD), il y a un risque que les intérêts fiscaux de l'État ne soient pas sauvegardés si le contribuable est le seul à recourir et qu'il peut librement retirer son recours en cas d'une modification à la hausse de l'imposition. Autrement dit, l'autorité de recours n'aurait aucun moyen de corriger la décision s'il était toujours donné suite à la demande de retrait du contribuable. L'autorité de recours devrait donc pouvoir continuer à statuer en cas de retrait du recours.

Cela étant, plusieurs de ces discussions concernent avant tout le recours contre des décisions de taxation et non pas le recours contre des amendes fiscales. À notre sens, l'opinion défendue par le tribunal administratif lucernois et LOCHER ne devrait pas valoir pour la procédure de recours contre l'amende. Leur avis repose avant tout sur des considérations financières qui visent à « rendre à l'État ce qui lui est dû¹⁹⁷ ». Or, l'amende fiscale est une sanction pénale, et à ce titre son but n'est pas de réparer un dommage patrimonial de la collectivité dans le but de renflouer les caisses de la Confédération et des cantons¹⁹⁸. Il ne faudrait ainsi pas reprendre *mutatis mutandis* des justifications valant pour la taxation et les appliquer sans autre à la réforme de l'amende. Ensuite, nous sommes également d'avis que l'institution de la *reformatio in pejus* pose déjà une entrave au droit du justiciable de recourir, car la perspective de voir sa situation péjorée pourrait le décourager de procéder¹⁹⁹. Le contribuable pourrait tout de même se sauver

¹⁹² BEHNISCH, p. 212 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 142 N 18.

¹⁹³ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*, art. 142 N 18.

¹⁹⁴ HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, *DBG Kommentar*, art. 143 N 11.

¹⁹⁵ LOCHER, Intro. aux art. 140 ss N 14. Ég : HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, *DBG Kommentar*, art. 142 N 14 s.

¹⁹⁶ Publié in StE 2010 B 96.12 N 17.

¹⁹⁷ Arrêt du tribunal administratif lucernois du 1^{er} mars 2010, in StE 2010 B 96.12 N 17, c. 1b, qui reprend la formule suivante du Conseil fédéral : « la '*reformatio in pejus*' sert à attribuer au fisc ce qui lui revient » (FF 1943 101, p. 151).

¹⁹⁸ MONTI, p. 7 : « Le but de l'amende fiscale est de sanctionner le contribuable qui contrevient à l'obligation de déclarer ses éléments imposables. Le fait qu'elle procure des recettes à l'État n'est qu'une conséquence accessoire de la sanction. Le législateur ne peut traiter de la même façon deux créances de nature différente ».

¹⁹⁹ BÖCKLI, *Reformatio*, p. 114.

en retirant son recours lorsque l'autorité l'informe qu'elle envisage de modifier la décision en sa défaveur. Mais, le droit donné à l'autorité de ne pas donner suite au retrait d'un recours pose une barrière supplémentaire, car le recourant ne dispose même plus de cette porte de sortie. Par ailleurs, la situation peut sembler injuste, car celui qui veut recourir court le risque de se faire punir plus sévèrement alors qu'il ne cherche qu'à obtenir une protection juridique²⁰⁰. En conclusion, nous rejoignons donc les auteurs qui contestent la possibilité pour l'autorité de statuer en dépit du retrait du recours.

4.5.2. Droit cantonal

Le droit cantonal détermine si la *reformatio in pejus* est possible (cf. *supra* 4.4.1). Il en va de même à plus forte raison pour la possibilité de statuer au fond en défaveur du recourant après le retrait du recours.

4.5.2.1. Bâle-Ville

Le § 169 LI-BS, applicable à la procédure pénale par le renvoi du § 220 LI-BS (cf. *supra* 4.4.2.1), prévoit expressément le droit pour la Commission de recours de poursuivre la procédure en cas de retrait du recours quand des motifs laissent penser que la décision attaquée est contraire à la loi. Auprès du Tribunal administratif, la *reformatio in pejus* n'est pas possible (§19 al. 1 VRPG), alors *a fortiori* il ne devrait pas être possible de statuer en cas de retrait du recours.

4.5.2.2. Zurich

Le § 252 al. 4 StG stipule que la demande de jugement devant le tribunal administratif peut être retirée jusqu'au prononcé du jugement. Si l'autorité envisage de procéder à une *reformatio in pejus*, elle doit en informer le contribuable afin de lui laisser la possibilité de retirer son recours²⁰¹. *A priori*, il ne devrait donc pas être possible de statuer en cas de retrait. Le § 257 StG prévoit cependant une application par analogie des règles sur la procédure de recours en matière de taxation. Le § 153 al. 4 StG, qui concerne le recours devant le tribunal administratif lors la procédure de taxation, renvoie quant à lui aux règles sur la procédure de recours devant le *Steuerrekursgericht*. Parmi ces dispositions, le § 149 al. 2 StG prévoit que la procédure se poursuit en cas de retrait du recours, si des motifs laissent penser que la décision attaquée viole la loi. Le renvoi du § 257 à ces règles ne valent qu'en l'absence de dispositions spéciales régissant la procédure pénale, on pourrait se demander si le § 252 al. 4 StG exclut l'application du § 149 al. 2 StG. Il n'y a, à notre connaissance, aucune jurisprudence à ce sujet.

4.5.2.3. Vaud

Comme nous l'avons vu (cf. *supra* 4.4.2.3), la question de la *reformatio in pejus* dans le canton de Vaud est traitée à l'art. 89 LPA-VD. L'autorité peut modifier la décision au désavantage du

²⁰⁰ BÖCKLI, *Reformatio*, p. 114. Cet auteur désigne la *reformatio in pejus* comme « *ein Schlag auf die hilfesuchende Hand* ».

²⁰¹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, § 252 N 12 ; Rapport au Conseil d'État du canton de Zurich, p. 97.

recourant (al. 2), mais elle doit l'informer et lui impartir un délai pour se déterminer ou retirer son recours. L'autorité a un double devoir d'information qui sert à clarifier l'état de fait et à protéger les intérêts du justiciable. Le devoir d'information doit lui permettre de s'exprimer et de convaincre l'autorité de modifier son intention de réformer la décision en sa défaveur. En même temps, la situation doit clairement lui être exposée pour qu'il puisse faire usage de la possibilité que lui laisse la loi de retirer son recours²⁰². Compte tenu de cette dernière explication, il ne nous paraît pas possible de faire primer la *reformatio in pejus* face au retrait du recours, car cela irait à l'encontre du but recherché par le devoir d'information²⁰³.

4.5.2.4. Valais

L'art. 208 al. 5 LF renvoie à la LPJA pour la procédure à suivre s'agissant de la procédure pénale. Que l'on applique les règles sur la procédure de recours devant l'autorité administrative (art. 41ss LPJA) ou celles sur la juridiction de droit administratif (art. 72 ss LPJA), il ne devrait pas être possible de procéder à une *reformatio in pejus* en cas de retrait du recours. L'art. 58 LPJA prévoit que l'intéressé peut retirer son recours tant qu'il n'a pas fait l'objet d'une décision sur le fond, tandis que l'art. 79 LPJA prohibe la *reformatio in pejus*. Cependant, la Commission cantonale de recours ne se réfère pas à la LPJA pour cette question, mais aux dispositions de la LF qui concernent la procédure de recours en matière de taxation. Ces dernières permettent de statuer en dépit du retrait du recours (art. 152 al. 2 LF)²⁰⁴. Cette manière de faire paraît surprenante, car les dispositions pénales de la LF ne contiennent aucun renvoi à ces normes. Le Tribunal fédéral ne trouve rien à redire sur cette pratique, dans la mesure où la Commission fait usage des critères consacrés par la jurisprudence en matière d'IFD pour juger de l'admissibilité de la *reformatio in pejus* en cas de retrait du recours. Selon le TF, l'autorité est fondée à agir ainsi, car cela met en œuvre les objectifs d'harmonisation verticale en matière d'impôts directs²⁰⁵. Compte tenu de cette jurisprudence, on peut se demander si d'autres cantons pourraient se prévaloir de ce motif pour continuer à statuer au fond après le retrait d'un recours, en l'absence de toute mention expresse à ce sujet dans leurs lois fiscales respectives.

5. Le principe *ne bis in idem* et la soustraction d'impôt

5.1. Généralités

Celui qui tente de contourner ses obligations fiscales s'expose à ce que plusieurs procédures différentes soient ouvertes contre lui. Typiquement, le contribuable pourrait fournir à l'autorité de taxation des titres faux dans le but de dissimuler des éléments de revenu imposables. Il court

²⁰² Arrêt de la CDAP du 12.04.2018, FI.2017.0124, c. 2a.

²⁰³ Cf. toutefois Arrêt du TF du 06.11.2019, 2C_485/2019, c. 6.4 : dans cet arrêt, des contribuables vaudois ont déposé un acte de recours unique pour l'IFD et l'ICC. Le TF, en traitant d'un grief sur le droit d'être entendu, indique que la *reformatio in pejus* pourrait primer le retrait du recours aux conditions de la jurisprudence.

²⁰⁴ ATF 144 IV 136, c. 8.1.

²⁰⁵ ATF 144 IV 136, c. 8.2. Suite à la modification de la LF valaisanne (cf. *supra* 4.4.2.4), la loi renverra désormais expressément aux dispositions sur la procédure de recours en matière de taxation.

alors le risque d'être poursuivi pour faux dans les titres (art. 186 LIFD) et pour soustraction d'impôt (art. 175 LIFD), tout en restant tenu de s'acquitter du rappel d'impôt qui lui est notifié (art. 151 LIFD). Dans certaines constellations, il peut répondre des infractions de soustraction et de faux à des titres différents. On peut songer, par exemple, au cas de l'administrateur unique qui falsifie les comptes de la société qu'il gère, puis qui remplit ensuite sa propre déclaration d'impôt de façon incomplète afin de dissimuler les dividendes qu'il perçoit. Dans le premier cas, la procédure concernera l'activité qu'il a déployée en tant que représentant de la société, alors que dans le deuxième, la procédure concernera sa déclaration d'impôt personnelle. Une difficulté supplémentaire vient s'ajouter : alors que les procédures de rappel d'impôt et de soustraction d'impôt sont de la compétence de l'autorité de taxation, la poursuite pour faux dans les titres relève de l'autorité de poursuite pénale ordinaire²⁰⁶. En matière d'impôts directs, l'IFD et l'ICC seront généralement tous deux concernés. Se pose alors la question de savoir comment articuler toutes ces procédures, en particulier sous l'angle du principe *ne bis in idem*.

5.2. Définition et sources

Au rang conventionnel, le principe *ne bis in idem* trouve son expression à l'art. 4 al. 1 du Protocole n°7 à la CEDH²⁰⁷ ainsi qu'à l'art. 14 §7 du Pacte ONU II. L'art. 4 al. 1 du Protocole n°7 stipule que « nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État ». La Constitution fédérale ne consacre pas de disposition spécifique à ce principe, mais le Tribunal fédéral considère toutefois que la règle *ne bis in idem* en découle implicitement²⁰⁸. On peut la rattacher aux art. 8 al. 1 et 29 al. 1 Cst. (égalité de traitement et droit à un procès équitable)²⁰⁹. En droit fédéral, l'art. 11 al. 1 CPP prévoit encore qu'une « personne condamnée ou acquittée en Suisse par un jugement entré en force ne peut être poursuivie une nouvelle fois pour la même infraction ».

Le but est donc de protéger le justiciable contre une peine excessive résultant de l'ouverture de plusieurs poursuites à son encontre, et ce alors qu'il a déjà été condamné pour les mêmes faits par une décision entrée en force²¹⁰. Il s'agit également d'interdire à l'autorité qui se prononce en second lieu de remettre en cause une décision entrée en force en prononçant une peine lourde car elle considère que la première est trop clémente²¹¹. La procédure en soustraction d'impôt étant une accusation en matière pénale, elle est soumise à l'interdiction de la double poursuite²¹².

²⁰⁶ KELLER/SUTER, p. 910 ; L'EPLATTENIER, p. 281, N 61.

²⁰⁷ Protocole n°7 du 22.11.1984 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, RS 0.101.07.

²⁰⁸ ATF 137 I 363, c. 2.1.

²⁰⁹ MACALUSO/HULLIGER, p. 35.

²¹⁰ KELLER/SUTER, p. 912.

²¹¹ KELLER/SUTER, p. 919.

²¹² Cf. *supra* 2.3.

5.3. Les composantes du principe *ne bis in idem*

5.3.1. La composante « *idem* »

L'application du principe *ne bis in idem* suppose une triple identité²¹³. Il doit d'abord exister une identité d'objet entre les procédures en cause : en matière pénale, l'objet concerne le prononcé d'une sanction contre l'auteur d'une infraction²¹⁴.

Ensuite, il doit y avoir une identité de parties : c'est le cas lorsque la même personne est poursuivie dans deux procédures différentes²¹⁵.

Finalement, pour que l'interdiction de la double poursuite s'applique, on doit être en présence d'une même infraction. C'est ce qu'exprime la notion « *idem* ». La question se pose alors de savoir ce qu'il faut entendre par « même infraction ». Trois conceptions s'opposent²¹⁶.

La première vise la double identité de fait et de droit. Selon cette conception, l'ouverture de deux procédures concernant le même état de fait n'est pas contraire au principe *ne bis in idem* si les qualifications juridiques retenues et les biens juridiquement protégés par les infractions sont différents. Cela vise en particulier le cas des infractions qui sont en concours idéal²¹⁷.

La deuxième conception repose sur le pouvoir d'examen des autorités saisies. Si les autorités en question n'ont pas les mêmes compétences matérielles et qu'aucune d'entre elles ne peut juger de l'affaire dans son ensemble et sous tous ses aspects, l'ouverture de plusieurs procédures ne viole pas le principe *ne bis in idem*²¹⁸.

La troisième conception est celle suivie par la jurisprudence de la CourEDH. Il s'agit d'une conception purement factuelle²¹⁹. L'affaire *Zolotoukhine contre Russie*²²⁰ en constitue la décision de principe. Bien que l'art. 4 du Protocole n°7 parle d'« infraction », la CourEDH considère qu'il ne faut pas s'en tenir à une approche restrictive, car les garanties doivent être « concrètes et effectives, et non pas théoriques et illusoires »²²¹. Ce n'est donc pas la qualification juridique qui est déterminante, mais le fait que la seconde « infraction » a pour origine des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes²²².

²¹³ PIQUEREZ/MACALUSO, N 585.

²¹⁴ PIQUEREZ/MACALUSO, N 586.

²¹⁵ PIQUEREZ/MACALUSO, N 587.

²¹⁶ PIQUEREZ/MACALUSO, N 588.

²¹⁷ PIQUEREZ/MACALUSO, N 589.

²¹⁸ PIQUEREZ/MACALUSO, N 59 ; ATF 125 II 402, c. 1b ; ATF 137 I 363, c. 2.3.2.

²¹⁹ KELLER/SUTER, p. 912 ; PIQUEREZ/MACALUSO, N 590.

²²⁰ CourEDH du 10.02.2009, affaire *Zolotoukhine c/Russie*, requête n°14939/03.

²²¹ CourEDH du 10.02.2009, affaire *Zolotoukhine c/Russie*, requête n°14939/03, § 80.

²²² CourEDH du 10.02.2009, affaire *Zolotoukhine c/Russie*, requête n°14939/03, § 82 ; ATF 137 I 363, c.2.2.

5.3.2. La composante « bis »

La composante « bis » a trait à la répétition des poursuites. Cet aspect revêt une importance particulière s'agissant de la coexistence des sanctions administratives et pénales et des procédures parallèles qui en découlent²²³. À cet égard, la CourEDH a précisé la portée du principe *ne bis in idem* dans l'affaire *A et B contre Norvège*²²⁴. Dans le cas d'espèce, les requérants avaient omis de déclarer d'importants montants de revenus. Le bureau des impôts prononça à leur encontre une majoration d'impôt de 30%. Parallèlement, ils furent reconnus coupables de fraude fiscale par les tribunaux compétents, qui les condamnèrent à une peine d'emprisonnement d'un an. Appelée à se prononcer sur cet état de fait, la CourEDH relève tout d'abord qu'il appartient aux autorités nationales de décider de leur organisation juridique²²⁵. Il en découle que le déroulement de procédures parallèles n'est pas interdit par l'art. 4 al. 1 du Protocole n°7, pour autant que les procédures en question soient unies par un lien matériel et temporel suffisamment étroit²²⁶. L'ordre dans lequel les procédures sont ouvertes n'est pas déterminant²²⁷. Pour déterminer s'il existe un lien matériel suffisant, il y a lieu d'examiner, notamment²²⁸, les critères suivants²²⁹ :

- Les procédures visent des buts complémentaires : elles appréhendent des aspects différents d'un acte préjudiciable à la société ;
- Pour le justiciable, l'ouverture de procédures parallèles est une conséquence prévisible du comportement qui lui est reproché ;
- Les procédures sont menées d'une manière qui évite autant que possible toute répétition dans le recueil et l'appréciation des preuves ;
- Lors de la fixation de la sanction dans la seconde procédure, il faut tenir compte de celle qui a été prononcée dans la première procédure, afin d'éviter que le cumul des peines entraîne une charge excessive pour l'intéressé (proportionnalité).

Pour ce qui est du lien temporel, la CourEDH n'exige pas que les procédures soient conduites simultanément du début à la fin. Les deux procédures peuvent se dérouler selon un rythme qui leur est propre et de façon successive²³⁰, si cela est justifié par des motifs d'efficacité et de bonne administration de la justice, si les procédures poursuivent des finalités sociales différentes et si ce procédé ne cause pas de préjudice au justiciable. Cependant, les procédures ne doivent pas trop s'étaler dans le temps, car l'intéressé ne doit pas être soumis à une incertitude trop grande et à des lenteurs procédurales²³¹.

²²³ KELLER/SUTER, p. 916.

²²⁴ CourEDH du 15.11.2016, affaire *A et B c/Norvège*, requêtes n°24130/11 et 29758/11.

²²⁵ CourEDH du 15.11.2016, affaire *A et B c/Norvège*, requêtes n°24130/11 et 29758/11, § 120.

²²⁶ CourEDH du 15.11.2016, affaire *A et B c/Norvège*, requêtes n°24130/11 et 29758/11, § 130.

²²⁷ CourEDH du 15.11.2016, affaire *A et B c/Norvège*, requêtes n°24130/11 et 29758/11, § 128.

²²⁸ Ces critères ne sont pas exhaustifs, cf. KELLER/SUTER, p. 918.

²²⁹ CourEDH du 15.11.2016, affaire *A et B c/Norvège*, requêtes n°24130/11 et 29758/11, § 132.

²³⁰ KELLER/SUTER, p. 918.

²³¹ CourEDH du 15.11.2016, affaire *A et B c/Norvège*, requêtes n°24130/11 et 29758/11, § 134.

5.4. La distinction entre le rappel d'impôt et la soustraction d'impôt

Dès lors que l'ouverture de la poursuite pénale pour soustraction d'impôt entraîne l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt (art. 152 al. 2 LIFD), on pourrait se demander s'il n'existe pas un problème sous l'angle du principe *ne bis in idem* en raison de la lourde charge financière qui peut en découler pour le contribuable.

Pour résoudre cette question, il faut rappeler le but du rappel d'impôt. Contrairement à l'amende fiscale qui est une sanction pénale visant à punir un comportement fautif, le rappel d'impôt est une prétention fiscale qui permet à l'État de récupérer le montant d'impôt qu'il ne perçoit pas suite à une taxation insuffisante ou suite à une taxation qui n'a pas du tout été effectuée²³². Il s'agit d'un moyen de révision d'une décision entrée en force, indépendant de l'existence de toute faute²³³. Le rappel d'impôt porte donc sur l'obligation fiscale de base et ne présente à ce titre pas de caractère pénal²³⁴. Partant, l'ouverture d'une procédure pour soustraction d'impôt parallèlement à une procédure en rappel d'impôt ne viole pas le principe *ne bis in idem*²³⁵.

5.5. Le cumul des amendes de droit fédéral et de droit cantonal

Lorsque le contribuable commet une soustraction d'impôt, il sera généralement sanctionné par une amende liée à l'impôt fédéral (art. 175 LIFD) et par une amende liée à l'impôt cantonal (en vertu de la législation cantonale reprenant l'art. 56 LHID)²³⁶. Puisqu'il s'agit de deux sanctions portant essentiellement sur les mêmes faits, la question se pose de savoir si le principe *ne bis in idem* est violé.

Il est admis qu'on est en présence d'un concours idéal : le contribuable, par un seul acte (le dépôt de sa déclaration d'impôt), réalise les éléments constitutifs de plusieurs infractions, sans que l'une d'entre elles appréhende le comportement sous tous ses aspects²³⁷. Ce concours n'est pas contraire au principe *ne bis in idem*, car l'infraction fédérale de soustraction et l'infraction cantonale de soustraction protègent des biens juridiques différents : l'infraction de droit fédéral protège la créance fiscale de la Confédération, alors que l'infraction de droit cantonal protège la créance fiscale du canton concerné. Il s'agit de deux impôts différents, destinés à des collectivités différentes. Ce système dual est simplement la conséquence de la structure de l'État fédéral²³⁸.

²³² MONTI, p. 77.

²³³ MEISTER, p. 234.

²³⁴ L'EPLATTENIER, p. 29, N 8 ; ATF 121 II 257, c. 4b ; Arrêt du TF du 11.11.2019, 2C_257/2018, c. 2.2.1.

²³⁵ KELLER/SUTER, p. 912.

²³⁶ L'EPLATTENIER, p. 135, N 120 ; MONTI, p. 141.

²³⁷ MONTI, p. 141 ; ATF 119 Ib 311, c. 3d.

²³⁸ L'EPLATTENIER, p. 135, N 120 ; MONTI, p. 141 ; ATF 119 Ib 311, c. 3d.

5.6. La soustraction d'impôt et l'usage de faux (art. 186 LIFD)

L'articulation entre la soustraction d'impôt et l'usage de faux au sens de l'art. 186 LIFD fait l'objet de nombreuses discussions. Le problème vient du fait que deux procédures différentes sont conduites devant deux autorités différentes. L'art. 188 al. 2 LIFD prévoit en effet que la procédure pour usage de faux est régie par le CPP et relève du juge pénal, alors que l'art. 182 al. 3 LIFD renvoie, s'agissant de la soustraction, à des dispositions régissant la procédure administrative devant l'autorité de taxation²³⁹. Puisque deux procédures sont ouvertes, cela pose des difficultés sous l'angle du principe *ne bis in idem*²⁴⁰.

5.6.1. La position antérieure de la jurisprudence du Tribunal fédéral

Dans un arrêt du 14 juin 1990²⁴¹, le Tribunal fédéral considéra dans un premier temps que l'usage de faux était une forme qualifiée de la soustraction d'impôt. Les deux infractions étaient ainsi en situation de concours imparfait²⁴², et non pas de concours idéal. Il n'était pas concevable de commettre un usage de faux sans commettre de soustraction. Par ailleurs, selon cette jurisprudence, les deux infractions concernaient le même bien juridiquement protégé, à savoir le patrimoine de l'État²⁴³. Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral laissa ouverte la question de la violation du principe *ne bis in idem*. Premièrement, parce que le droit fédéral prévoyait expressément des procédures distinctes, ce qui rendait possible la double poursuite. La Haute Cour étant liée par les lois fédérales, il n'était pas possible de remettre ce système en question. Deuxièmement, parce que l'art. 4 du Protocole n°7 n'était pas encore en vigueur lorsque la décision cantonale fut rendue²⁴⁴.

5.6.2. La position actuelle du Tribunal fédéral

Par la suite, le Tribunal fédéral opéra un changement de jurisprudence²⁴⁵. Il jugea tout d'abord que s'il devait y avoir concours imparfait, cela signifierait qu'une condamnation pour usage de faux entrée en force empêcherait toute condamnation pour soustraction d'impôt, car cette dernière serait déjà réprimée par la condamnation pour usage de faux. Il y aurait alors violation du principe *ne bis in idem* en cas de poursuite ultérieure de l'infraction de soustraction²⁴⁶. Cependant, le TF écarta ce raisonnement, parce que la soustraction d'impôt et l'usage de faux sont en réalité en concours idéal. Cela signifie que ces infractions ne s'excluent pas entre elles.

²³⁹ L'EPLATTENIER, p. 253 N 1.

²⁴⁰ DONATSCH/ABO YOUSSEF, *DBG Kommentar*, art. 186 N 45 ss.

²⁴¹ ATF 116 IV 262.

²⁴² Il y a concours imparfait lorsqu'un seul comportement paraît enfreindre plusieurs dispositions pénales, mais qu'une seule s'applique, car elle vise l'acte sous tous ses aspects. Cf. L'EPLATTENIER, p. 133, N 116 ; MONTI, p. 119.

²⁴³ ATF 116 IV 262, 3b) bb.

²⁴⁴ ATF 116 IV 262, 3b) cc.

²⁴⁵ ATF 122 I 257, RDAF 1997 II 635.

²⁴⁶ ATF 122 I 257, c. 5.

Cet argument repose sur les considérations suivantes. La loi²⁴⁷ prévoit que le contribuable est punissable lorsqu'il fait usage de titres faux « dans le but de commettre une soustraction d'impôt ». Le Tribunal fédéral remarque par conséquent que le dessein de soustraire des impôts suffit, mais que le résultat (une soustraction effective) n'a pas besoin de se produire. Il en tire comme conséquence que l'usage de faux ne saisit pas tous les aspects de la soustraction d'impôt. Cette opinion est renforcée par le fait que la loi réserve expressément la répression de la soustraction d'impôt (pour la LIFD, *cf.* art. 186 al. 2)²⁴⁸. En outre, les juges fédéraux considèrent qu'il est nécessaire de confier la poursuite de ces infractions à des autorités différentes. La sanction en cas de soustraction dépend du montant des impôts soustraits : cela nécessite donc des connaissances particulières en droit fiscal, ce qui justifie de confier ces affaires aux autorités de taxation. En revanche, l'usage de faux mérite une sanction plus sévère : à ce titre, l'infraction est érigée en tant que délit, ce qui justifie de confier sa poursuite aux autorités pénales ordinaires²⁴⁹. En raison de ces motifs, le Tribunal fédéral conclut que le principe *ne bis in idem* n'est pas violé lorsque des autorités différentes sanctionnent le contribuable pour soustraction d'impôt et usage de faux. Il faut toutefois éviter que l'ensemble des peines conduise à une sanction excessive. C'est pourquoi l'usage de faux ne peut être utilisé comme facteur aggravant la peine pour soustraction d'impôt. Le contribuable ne doit pas être sanctionné plus sévèrement du seul fait que deux autorités différentes sont compétentes pour le juger²⁵⁰.

Certains auteurs critiquent le rapprochement que le Tribunal fédéral fait entre la théorie du concours et le principe *ne bis in idem*. La question du concours se rattache au droit matériel. Elle vise à déterminer quelles infractions s'appliquent lorsque le comportement du contribuable tombe sous le coup de plusieurs dispositions pénales, et ce indépendamment du fait qu'une ou plusieurs procédures sont ouvertes. À l'inverse, le principe *ne bis in idem* est une garantie procédurale qui pose des limites à la poursuite quand le comportement de l'individu fait l'objet d'un examen dans des procédures ouvertes séparément. Ce qui est décisif n'est pas le concours, mais le fait que les procédures portent sur les mêmes faits (*idem*). Depuis l'arrêt *Zolotoukhine*, la qualification juridique n'est en effet plus pertinente. Or, le Tribunal fédéral ne s'était pas penché sur cette question puisque l'ATF 122 I 257 est antérieur à cette jurisprudence de la CourEDH²⁵¹.

La solution de l'ATF 122 I 257 a été néanmoins confirmée par la suite²⁵². Plus récemment, le Tribunal fédéral s'est à nouveau prononcé sur la conformité de la double poursuite pour

²⁴⁷ Le Tribunal fédéral dans le cas d'espèce examinait la loi fiscale zurichoise. Les éléments sur lesquels il s'est appuyé se retrouvent à l'art. 186 LIFD.

²⁴⁸ ATF 122 I 257, c. 6.

²⁴⁹ ATF 122 I 257, c. 6c.

²⁵⁰ ATF 122 I 257, c. 7 et 8.

²⁵¹ DONATSCH/ABO YOUSSEF, *DBG Kommentar*, art. 186 N 48 et 52d ; HOLENSTEIN, p. 169 ; KELLER/SUTER, p. 915 s et 919.

²⁵² Notamment : Arrêt du TF du 20.12.2011, 6B_453/2011, c. 5.7.5 ; Arrêt du TF du 04.12.2015, 6B_1056/2015, c. 1.2.

soustraction d'impôt et faux dans les titres avec le principe *ne bis in idem*²⁵³. Dans un premier temps, il a rappelé et confirmé les principes développés à l'ATF 122 I 257 : la soustraction d'impôt et l'usage de faux sont en concours idéal, donc sanctionner un contribuable pour chaque infraction respective n'est pas contraire à *ne bis in idem*, pour autant que l'usage de faux ne soit pas pris en compte pour aggraver la peine prononcée dans la procédure de soustraction²⁵⁴. Dans un second temps, il a tout de même examiné le cas à l'aune des principes développés par la CourEDH, en particulier s'agissant de la notion d'« *idem* ». En l'espèce, le Tribunal fédéral a refusé de considérer que les faits étaient identiques ou en substance les mêmes. Le contribuable a été condamné pour soustraction en raison de manquements concernant sa déclaration d'impôt personnelle. La condamnation pour usage de faux, au contraire, lui a été imputée en raison de sa qualité d'organe de la société dont il était ayant droit²⁵⁵. Dans ce dernier cas, c'est la déclaration d'impôt de la société qui est défailtante, raison pour laquelle le Tribunal fédéral considère qu'il n'y a pas identité des faits²⁵⁶. À l'appui de sa motivation, il cite deux arrêts rendus par la CourEDH. Dans la décision *Pirttimäki contre Finlande*²⁵⁷, la CourEDH a jugé qu'il n'existait pas d'identité de faits au sens de la jurisprudence *Zolotoukhine*. Les pénalités fiscales imposées concernaient la déclaration d'impôt personnelle du contribuable, pour laquelle il avait omis de déclarer des revenus, alors que les poursuites pour fraude fiscale aggravée et irrégularités comptables concernaient les informations erronées qu'il avait fournies au nom de la société dont il était le représentant. Les actes visés ne concernaient pas les mêmes entités. De plus, pour la CourEDH, les circonstances n'étaient pas les mêmes, car l'établissement d'une déclaration d'impôt personnelle ne se fait pas de la même façon que pour une déclaration d'impôt relative à une société²⁵⁸. La CourEDH adopta un raisonnement identique dans l'affaire *Heinänen contre Finlande*²⁵⁹, sur laquelle le TF s'appuie également.

5.6.3. Identité de parties et identité de faits : les poursuites engagées contre l'actionnaire et sa société

Ces derniers arrêts soulèvent la question suivante : comment faut-il tenir compte, dans l'application du principe *ne bis in idem*, du fait que la personne morale est une entité juridiquement distincte de l'actionnaire ? On peut ici imaginer deux constellations²⁶⁰. Dans une première constellation, la société est directement punie pour soustraction d'impôt car sa déclaration d'impôt est défailtante (art. 181 LIFD), alors que son actionnaire est puni pour un usage de faux commis au profit de la personne morale (art. 186 LIFD). Dans ce cas, l'identité

²⁵³ ATF 144 IV 136, c. 10.

²⁵⁴ ATF 144 IV 136, c. 10.3.

²⁵⁵ ATF 144 IV 136, p. 139 : « X., directeur et président du conseil d'administration de A.X. SA, a produit, à l'appui des déclarations d'impôts de cette entité concernant les exercices fiscaux 2005 à 2009, des états financiers inexacts, en ce sens essentiellement que des revenus avaient été sciemment omis. A cela s'ajoute que, pour parvenir à ses fins, X. a établi des fausses factures (...) ».

²⁵⁶ ATF 144 IV 136, c. 10.6.

²⁵⁷ CourEDH du 20.05.2014, affaire *Pirttimäki c/ Finlande*, requête n°35232/11.

²⁵⁸ CourEDH du 20.05.2014, affaire *Pirttimäki c/ Finlande*, requête n°35232/11, §§ 50 ss.

²⁵⁹ CourEDH du 06.01.2015, affaire *Heinänen c/ Finlande*, requête n°947/13, §§ 36 ss.

²⁶⁰ DONATSCH/ABO YOUSSEF, *DBG Kommentar*, art. 186 N 52f. Voir également le tableau récapitulatif de KOCHER, p. 632.

de parties est en cause, car les poursuites sont dirigées contre deux sujets juridiques distincts. En l'absence d'identité de parties, il ne peut y avoir de violation du principe *ne bis in idem* (condition de mise en œuvre du principe, *cf. supra* 5.3.1.)²⁶¹. La deuxième constellation possible a pour objet l'actionnaire qui est poursuivi pour usage de faux commis au profit de la personne morale, puis pour soustraction d'impôt après avoir omis de déclarer dans sa déclaration personnelle les dividendes qu'il a perçus²⁶². C'est celle qu'on retrouve à l'ATF 144 IV 136. Dans ce cas, ça n'est plus l'identité de parties qui est en jeu, mais l'identité de faits, parce que la même personne physique fait l'objet de plusieurs procédures. Nous l'avons vu, pour le Tribunal fédéral, il n'y a pas d'identité de faits dans cette situation car le fondement des poursuites n'est pas le même : une partie de l'état de fait concerne la situation fiscale irrégulière de l'individu alors que l'autre concerne la situation fiscale irrégulière de la personne morale. DONATSCH/ABO YOUSSEF sont d'un autre avis : pour ces auteurs, il s'agit des mêmes faits. Les infractions commises au sein de la société ont pour but de permettre à l'individu d'utiliser les fonds pour lui-même. Le seul critère déterminant devrait être que les poursuites sont dirigées à l'encontre de la même personne. Le fait que l'imposition de sujets fiscaux différents est en cause ne devrait pas être un facteur décisif dont il faut tenir compte dans une procédure pénale²⁶³.

5.6.4. *Quid du critère de la répétition des poursuites (« bis ») ?*

Même si l'on admettait que les faits sont identiques ou substantiellement les mêmes, cela ne voudrait pas encore dire que l'ouverture de procédures séparées pour soustraction d'impôt et usage de faux serait incompatible avec *ne bis in idem*. Vu l'arrêt *A et B contre Norvège*, il faut encore examiner s'il existe un lien matériel et temporel suffisamment étroit entre les procédures. Le Tribunal fédéral n'a malheureusement pas analysé la question dans l'ATF 144 IV 136²⁶⁴. Si la question venait à être soulevé dans un recours à l'avenir, le critère portant sur la complémentarité des procédures jouerait probablement un rôle central²⁶⁵. Sur ce point, il n'est pas à exclure que la jurisprudence acquiesce du caractère complémentaire des procédures. Le Tribunal fédéral considère en effet que l'ouverture de deux procédures devant des autorités différentes est compatible avec la prohibition de la double poursuite si les autorités en question ont un pouvoir de cognition restreint et qu'une seule d'entre elles ne peut apprécier la situation sous tous ses aspects juridiques²⁶⁶. En matière de circulation routière, cette jurisprudence n'a pas été remise en question, en dépit de l'arrêt *Zolotoukhine* qui préconise une approche purement factuelle²⁶⁷. La CourEDH a d'ailleurs soutenu la position du Tribunal fédéral et a

²⁶¹ DONATSCH/ABO YOUSSEF, *DBG Kommentar*, art. 186 N 52f.

²⁶² DONATSCH/ABO YOUSSEF, *DBG Kommentar*, art. 186 N 52f.

²⁶³ DONATSCH/ABO YOUSSEF, *DBG Kommentar*, art. 186 N 52f. *Cf.* également KELLER/SUTER, p. 919 et KELLER/SUTER, 2. *Teil*, p. 15, pour lesquels il existe de bons motifs d'admettre que les faits sont substantiellement les mêmes.

²⁶⁴ ATF 144 IV 136, c. 10.8 ; KELLER/SUTER, p. 919.

²⁶⁵ KELLER/SUTER, p. 920.

²⁶⁶ ATF 122 I 257, c. 6c ; ATF 137 I 363, c. 2.3.2 ; KELLER/SUTER, p. 920.

²⁶⁷ ATF 137 I 363, c. 2.4 ; KELLER/SUTER, p. 920.

reconnu l'existence d'un lien matériel et temporel suffisant²⁶⁸. Reste à savoir comment cette situation sera jugée en droit pénal fiscal. Pour KELLER/SUTER²⁶⁹, il est difficile d'admettre la complémentarité des procédures, car à la fois la soustraction d'impôt et l'usage de faux font l'objet d'un examen de la faute du contribuable. Nous pensons également que les sanctions à disposition des autorités pourraient rendre plus difficile la reconnaissance de cette complémentarité. Nous voyons en effet un certain recoupement entre l'amende et la peine-pécuniaire, car *in fine* les deux sont des sanctions économiques dont la quotité s'apprécie eu égard à la faute du coupable²⁷⁰. Ce dernier argument ne fonctionnerait cependant pas si le contribuable était condamné à une peine privative de liberté en raison de l'usage de faux, car cette sanction ne peut pas être prononcée par l'autorité de taxation qui poursuit la soustraction.

6. Conclusion

De façon générale, le droit pénal fiscal présente de nombreuses particularités qui le distinguent du droit pénal ordinaire. Notre travail en a examiné trois : la fixation de la peine pour soustraction fiscale ; *la reformatio in pejus* de cette sanction au stade de la procédure de recours ; les difficultés posées par le principe *ne bis in idem* dans des situations choisies.

Ces différences peuvent s'expliquer par les conceptions antérieures qui prévalaient en cette matière. Il existait une distinction stricte entre les infractions pénales et administratives, ce qui avait pour conséquence que les deuxièmes suivaient un régime qui leur était propre²⁷¹. Le droit pénal fiscal, plus particulièrement, était conçu avant tout comme un moyen visant à protéger les intérêts pécuniaires de l'État, les effets souhaités de la peine sur la situation du coupable étant mis de côté²⁷². Aujourd'hui, la reconnaissance du caractère pénal des sanctions du droit pénal fiscal soulève des questions difficiles sur leur compatibilité et sur leur coordination avec les principes généraux du droit pénal.

En matière de fixation de la peine, nous avons vu qu'un point de tension existe entre les principes du droit pénal fiscal et les principes du droit pénal ordinaire. S'agissant de l'amende

²⁶⁸ CourEDH du 04.10.2016, affaire *Rivard c/Suisse*, requête n°21563/12, § 31. Le critère de la complémentarité pourrait être vu comme un tempérament à l'arrêt *Zolotoukhine*. Parmi les trois conceptions du volet « *idem* » (*supra* 5.3.1.), une concerne le pouvoir de cognition de l'autorité. Celle-ci a été écartée par la décision *Zolotoukhine*. En utilisant le critère de la complémentarité sous le volet « *bis* », l'arrêt *A et B contre Norvège* a en réalité réintroduit le critère du pouvoir de cognition dans l'analyse de la répétition des poursuites. C'est la thèse que soutient notamment l'unique juge n'ayant pas adhéré à la décision *A et B contre Norvège*. Cf. CourEDH du 15.11.2016, affaire *A et B c/Norvège*, requêtes n°24130/11 et 29758/11, Opinion dissidente du Juge Pinto de Albuquerque, § 56.

²⁶⁹ KELLER/SUTER, p. 920

²⁷⁰ CourEDH du 04.10.2016, affaire *Rivard c/Suisse*, requête n°21563/12, § 31 : « la Cour note que le juge pénal n'est pas compétent pour prononcer les sanctions administratives et que, vice versa, l'autorité administrative n'est pas compétente pour infliger les peines relevant du juge pénal. **Chaque autorité a donc à sa disposition un éventail de sanctions distinct qui ne se recoupe pas** » (nous soulignons).

²⁷¹ DONATSCH, p. 122.

²⁷² ROTH, *Réflexions*, p. 544.

pour soustraction d'impôt, la quotité est déterminée en grande partie par le montant des impôts soustraits. Étant une sanction pénale, il doit être également tenu compte de la culpabilité du contribuable. La LIFD et la LHID ne le permettent cependant que de façon limitée en raison du barème qu'elles instaurent. Est surtout problématique le montant plancher « incompressible²⁷³ » correspondant au tiers des impôts soustraits, puisque même une faute légère pourrait ne pas justifier une telle sanction (*cf. supra* 3.3.1.2.). La situation n'est donc pas entièrement satisfaisante. Il est cependant encourageant de constater que ce problème est connu des autorités chargées de l'élaboration du droit, puisque le projet d'unification du droit pénal fiscal tentait d'apporter des solutions. De ce point de vue, on peut regretter l'abandon du projet. Nous ne pouvons qu'espérer que la question revienne à l'ordre du jour dans un avenir proche afin de garantir une meilleure prise en compte de la culpabilité de l'individu poursuivi.

Notre examen met également en lumière les tensions qui existent au sujet de la *reformatio in pejus*. Le premier point délicat concerne la mise en balance des intérêts du contribuable avec ceux de la collectivité. D'un côté, il s'agit d'accorder sécurité et prévisibilité à l'individu souhaitant recourir. De l'autre, il y a la nécessité de procéder à une taxation correcte et le souci d'éviter un préjudice de l'État qui se reporte en fin de compte sur le reste des contribuables. En matière de taxation, on a tranché en faveur de la collectivité en permettant la *reformatio in pejus*, y compris en cas de retrait du recours. Le résultat de cette pesée est repris s'agissant de l'amende dans la LIFD, car les règles sur la taxation s'appliquent par analogie à la procédure pour soustraction d'impôt. Or, le caractère pénal de l'amende modifie cette balance selon nous. Le rappel d'impôt est supposé compenser le manque à gagner de l'État, donc il ne se justifie pas de donner la même importance à ses intérêts dans la procédure pénale. En particulier, l'amende ne doit pas être prononcée dans le but d'augmenter ses recettes. Toutefois, le lien étroit entre les procédures de taxation et de soustraction nécessite une certaine conciliation des procédures. À ce titre, la *reformatio in pejus* de l'amende devrait être admise seulement si le montant des impôts soustraits est revu à la hausse. Mais dans le but de s'aligner avec d'autres domaines du droit et de protéger les intérêts du contribuable, il faudrait lui laisser la possibilité de retirer librement son recours dans le but d'y échapper et de mettre fin à la procédure. La deuxième difficulté réside dans le fait que la *reformatio in pejus* n'est pas une question harmonisée s'agissant des impôts cantonaux et communaux. Les solutions varient alors d'un canton à l'autre, avec parfois une multiplicité de normes applicables. Ainsi, il peut être laborieux de déterminer les bases légales entrant en ligne de compte et leur façon de se coordonner entre elles²⁷⁴. Il peut également en résulter des différences avec le système de la LIFD. De ce point de vue, l'adoption de solutions consensuelles entre cantons, mais également entre Confédération et cantons, est souhaitable. La jurisprudence du Tribunal fédéral a le mérite de favoriser une approche uniforme en mettant en avant l'harmonisation verticale du droit fiscal. Dans l'idéal, le législateur fédéral devrait lui-même régler la question de façon claire dans la LIFD et la LHID, en précisant les modalités de la *reformatio in pejus* pour l'amende fiscale.

²⁷³ Arrêt du TF du 22.05.3013, 2C_907/212, c. 5.5.

²⁷⁴ MACALUSO/HULLIGER, p. 35 ; OBERSON, *Le contentieux*, p. 750.

Enfin, s'agissant du principe *ne bis in idem*, nous avons vu que le Tribunal fédéral s'appuie la notion du concours idéal pour justifier de l'admissibilité de l'ouverture de procédures distinctes. Cela vaut en particulier pour l'ouverture de procédures séparées pour la soustraction d'impôt et l'usage de faux en matière d'impôts directs. En l'état actuel, il n'est pas encore certain si ce système est compatible avec les exigences posées par la jurisprudence de la CourEDH. Ni le Tribunal fédéral ni la CourEDH n'ont eu à se prononcer sur le respect du volet « *bis* », tel que défini par l'affaire *A et B contre Norvège*, s'agissant du droit fiscal suisse. La situation prévalant en matière d'impôts indirects est différente. Dans ce domaine, la fraude fiscale est érigée en tant que soustraction qualifiée, ce qui signifie qu'il existe un concours imparfait et non pas un concours idéal entre les deux²⁷⁵. *De lege ferenda*, certains auteurs voudraient que le concours imparfait soit également admis pour les impôts directs, ce qui en l'état n'est pas possible en raison de l'art. 186 al. 2 LIFD²⁷⁶. Là aussi, le projet d'unification du droit pénal fiscal apportait une réponse : l'art 177 P-LIFD consacrait l'escroquerie fiscale comme une infraction qualifiée par rapport à la soustraction d'impôt, avec pour conséquence que « la condamnation ne se fonde que sur l'infraction qualifiée si les éléments constitutifs supplémentaires d'une infraction qualifiée s'ajoutent à ceux de la soustraction d'impôt²⁷⁷ ». Le concours parfait aurait donc disparu²⁷⁸. L'art. 177 al. 3 P-LIFD précisait encore qu'une amende devait être prononcée en cas d'escroquerie fiscale. Cependant, cette amende aurait été prononcée au cours de la même procédure, de sorte que la question de l'interdiction double poursuite ne se serait pas posée²⁷⁹.

Notre travail n'a touché qu'une petite partie des questions qui se posent en droit pénal fiscal. De nombreuses autres questions font régulièrement l'objet de débats et de controverses. Il en va ainsi, par exemple, du principe *nemo tenetur* et des moyens d'enquête à disposition de l'administration, au sujet desquels bon nombre de contributions sont rédigées. Ces discussions témoignent du fait que le droit pénal fiscal est un domaine en constante évolution, notamment sous l'impulsion de la jurisprudence de la CourEDH²⁸⁰. Malgré l'abandon du projet d'unification, il ne fait pas de doute que cette matière continuera à être sujette à mutation à l'avenir.

²⁷⁵ TORRIONE, p. 974 s.

²⁷⁶ Notamment : DONATSCH/ABO YOUSSEF, *DBG Kommentar*, art. 186 N 50 ; HOLENSTEIN, *Schweizer*, p. 23 ; MONTI, p. 123.

²⁷⁷ Rapport sur l'unification du droit pénal fiscal, p. 20.

²⁷⁸ TORRIONE, p. 963.

²⁷⁹ CourEDH du 15.11.2016, affaire *A et B c/Norvège*, requêtes n°24130/11 et 29758/11, § 130 : « aussi bien sur le terrain du droit pénal que sur celui du droit administratif, la manière la plus sûre de veiller au respect de l'article 4 du Protocole no 7 consiste à prévoir, à un stade opportun, une procédure à un seul niveau permettant la réunion des branches parallèles du régime légal régissant l'activité en cause, de façon à satisfaire dans le cadre d'un seul et même processus aux différents impératifs poursuivis par la société dans sa réaction face à l'infraction ». Voir également DONATSCH/ABO YOUSSEF, *DBG Kommentar*, art. 186 N 47 ; KELLER/SUTER, 2. *Teil*, p. 16.

²⁸⁰ TORRIONE, p. 956.

Table des abréviations

al.	alinéa(s)
AFC	Administration fédérale des contributions
ATF	Recueil officiel des arrêts du Tribunal fédéral
art.	article(s)
ASA	<i>Archiv für Schweizerisches Abgaberecht/</i> Archives de droit fiscal suisse
c.	considérant(s)
c/	contre
CDAP	Cour de droit administratif et public du canton de Vaud
cf.	<i>confer</i>
ch.	chiffre(s)
CourEDH	Cour européenne des droits de l'Homme
CR	Commentaire romand
éd.	édition
ég.	également
édit.	éditeur
FF	Feuille fédérale
ICC	Impôt cantonal et communal
IFD	Impôt fédéral direct
Intro.	Introduction
let.	lettre(s)
N/n°	numéro
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OREF	Ordre Romand des Experts Fiscaux
p.	page(s)
P-LIFD	Projet de révision de la LIFD
RDAF	Revue de droit administratif et de droit fiscal
RF	Revue fiscale
RJB	Revue de la Société des juristes bernois
RO	Recueil officiel du droit fédéral
RS	Recueil systématique du droit fédéral
RS-BS	Recueil systématique du droit du canton de Bâle- Ville
RS-VD	Recueil systématique du droit vaudois
RS-VS	Recueil systématique du droit valaisan
RS-ZH	Recueil systématique du droit zurichois
s/ss	et suivant(e) / et suivant(e)s
StE	<i>Der Steuerentscheid</i>
TF	Tribunal fédéral

Bibliographie

AGNER Peter/JUNG Beat/STEINMANN Gotthard, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Schulthess Zurich 2001.

BEHNISCH Urs R., *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 - Veröffentlicht in der amtlichen Sammlung und in Spezialzeitschriften*, RJB 142/2006, p. 185.

BEHNISCH Urs R., *Steuerstrafrecht*, in : ACKERMANN Jürg-Beat/HEINE Günter (édit.), *Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz : Hand- und Studienbuch*, Stämpfli Berne 2013, p. 829 ss (cité : BEHNISCH, *Steuerstrafrecht*).

BENZ Rolf, *Die Gültigkeitsvoraussetzungen der erstmaligen straflosen Selbstanzeige im Recht der direkten Steuern: Zehn echte und vermeintliche Tatbestandsmerkmale*, RF 66/2011, p. 182.

BÖCKLI Peter, *Harmonisierung des Steuerstrafrechts*, ASA 51, p. 97.

BÖCKLI Peter, *Reformatio in pejus - oder der Schlag auf die hilfeschende Hand*, ZBl 81/1980, p. 97 (cité : BÖCKLI, *Reformatio*).

BOVAY Benoît, *Procédure administrative*, 2^e éd., Stämpfli Berne 2015.

BLUMENSTEIN Ernst/LOCHER Peter, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7^e éd., Schulthess Zurich 2013.

CASANOVA Hugo, *Rekursverfahren*, ASA 61, p. 441.

DONATSCH Andreas, *Im Labyrinth des Steuerstrafrechts*, recht 2019, p. 121.

DONATSCH Andreas/FREI Mirjam, *Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht*, RF 65/2010, p. 12.

FELBER Markus, *Abfuhr trotz Rückzug der Beschwerde Eigentümliches Verfahrensrecht im Steuerbereich*, RF 59/2004, p. 536.

HOFER Thomas, *Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern: Unter besonderer Berücksichtigung der Praxis im Kanton Zürich*, thèse, Zurich 2006.

HOLENSTEIN Daniel, *Bemerkungen zum Urteil des Bundesgerichts 6B_453/2011 vom 20. Dezember 2011*, RF 67/2012, p. 161.

HOLENSTEIN Daniel, *Schweizer Steuerstrafrecht im Wandel? Reflexionen im Hinblick auf die neuesten internationalen Entwicklungen*, ASA 80, p. 3 (cité : HOLENSTEIN, *Schweizer*).

JEANNERET Yvan/KUHN André/PERRIER DEPEURSINGE Camille (édit.), *Commentaire romand du Code de procédure pénale suisse*, 2^e éd., Helbing Lichtenhahn Bâle 2019 (cité : CR CPP).

JENNY Guido, *Verschuldensprinzip und Strafzumessungsregeln im Steuerstrafrecht*, ASA 66, p. 257.

KÄNZIG ERNST/BEHNISCH URS R., *Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer)*, III. Teil, 2^e éd., Bâle 1992.

KELLER Helen/SUTER David, *Ne bis in idem und nemo tenetur im Steuerstrafrecht - 1. Teil*, RF 73/2018, p. 908.

KELLER Helen/SUTER David, *Ne bis in idem und nemo tenetur im Steuerstrafrecht - 2. Teil*, RF 74/2019, p. 4 (cité : KELLER/SUTER, 2. Teil).

KILLIAS Martin/KUHN André/DONGOIS Nathalie, *Précis de droit pénal général*, 4^e éd., Stämpfli Berne 2016.

KOCHER Martin, *Gleichzeitige Bestrafung von AG und Aktionär wegen Steuerdelikten: kein Verstoß gegen « ne bis in idem »*, RJB 154/2018, p. 630.

L'EPLATTENIER Séverine, *Contraventions, délits et crimes fiscaux*, thèse, Schulthess éd. romandes, Zurich 2019.

LOCHER Peter, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3. Teil : Art. 102 - 222 DBG, Helbing Lichtenhahn Bâle 2015.

MACALUSO Alain/HULLIGER Lyuska, *Le droit fiscal face aux principes du droit pénal et de la procédure pénale : Personnes physiques et entreprises – Procédures nationales et entraide internationale*, in : GLAUSER Pierre-Marie (édit.), *Droit pénal fiscal*, Schulthess Genève 2013, p. 1 ss.

MEISTER Thomas, *Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung: Der Rechtsschutz nach StHG und DBG*, thèse, Berne/Stuttgart/Vienne 1995.

MONTI Diane, *Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé*, thèse, Lausanne 2001.

NOËL Yves, *La fraude fiscale*, Presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne 2018.

NOËL Yves/AUBRY GIRARDIN Florence (édit.), *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2^e éd., Helbing Lichtenhahn Bâle 2017 (cité : CR LIFD).

OBERSON Xavier, *Droit fiscal suisse*, 4^e éd., Helbing Lichtenhahn Bâle 2012.

OBERSON Xavier, *Le contentieux fiscal*, in : OREF (édit.), *Les procédures en droit fiscal*, 3^e éd., Haupt Berne 2015, p. 737 ss (cité : OBERSON, *Le contentieux*)

OESTERHELT Stefan, *Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf Steuerverfahren*, ASA 75, p. 593.

PIQUEREZ Gérard/MACALUSO Alain, *Procédure pénale suisse*, 3^e éd., Schulthess Genève 2011.

RICHNER Felix/FREI Walter/KAUFMANN Stefan/MEUTER Hans Ulrich, *Handkommentar zum DBG*, 3^e éd., Zurich 2016 (cité : RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar DBG*).

RICHNER Felix/FREI Walter/KAUFMANN Stefan/MEUTER Hans Ulrich, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 3^e éd., Zurich 2013 (cité : RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*).

ROTH Robert, *Infractions fiscales et conditions générales de la répression fiscale*, RDAF 1999 II 25.

ROTH Robert, *Réflexions sur la place du droit pénal fiscal au sein de la législation pénale accessoire*, ASA 52, p. 529 (cité : ROTH, *Réflexions*).

SIMONEK Madeleine, *Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004 Direkte Bundessteuer*, ASA 75, p. 3.

TAROLLI SCHMIDT Nadia/VILLARD Alain/BIENZ Andreas/JAUSSI Thomas (édit.), *Kommentar zum Basler Steuergesetz*, Helbing Lichtenhahn Bâle 2019 (cité : *Commentaire de la LI-BS*).

TORRIONE Henri, *Les infractions fiscales*, in : OREF (édit.), *Les procédures en droit fiscal*, 3^e éd., Haupt Berne 2015, p. 951 ss.

ZIMMERMANN Robert, *Les sanctions disciplinaires et administratives au regard de l'article 6 CEDH*, RDAF 1994, p. 335.

ZUPPINGER Ferdinand, *Verschuldensprinzip und Steuerstrafrecht*, in: HÖHN Ernst/VALLENDER A. Klaus (édit.), *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag*, Haupt Berne/Stuttgart 1990, p. 209 ss.

ZWEIFEL Martin/BEUSCH Michael, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, 3^e éd., Helbing Lichtenhahn Bâle 2017 (cité : *DBG Kommentar*).

ZWEIFEL Martin/BEUSCH Michael, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 3^e éd., Helbing Lichtenhahn Bâle 2017 (cité : *StHG Kommentar*).

Documents officiels et rapports

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS, *Circulaire n°21 du 7 avril sur le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct* (cité : *Circulaire AFC n°21*).

KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER/KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, *Nachsteuer- und Steuerstrafrecht: Bericht einer Expertenkommission an den Regierungsrat des Kantons Zürich vom 5. Januar 1994*, Cosmos Verlag Muri/Berne 1994 (cité : *Rapport au Conseil d'État du canton de Zurich*).

Message du Conseil fédéral du 18 octobre 2006 concernant la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable, FF 2006 8347.

Rapport explicatif du Conseil fédéral du 29 mai 2013 relatif à la loi fédérale sur l'unification du droit fiscal pénal (cité : *Rapport sur l'unification du droit pénal fiscal*).

Rapport sur les résultats de la consultation relative à la loi fédérale sur l'unification du droit pénal fiscal de mai 2014 (cité : *Rapport sur les résultats de la consultation*).