



Message 2016-DFIN-27

18 mai 2016

du Conseil d'Etat au Grand Conseil accompagnant le projet de loi modifiant la loi sur les impôts cantonaux directs

Nous avons l'honneur de vous soumettre un projet de loi modifiant la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD) (RSF 631.1). Après une introduction, ce message donne les motifs et l'étendue de la révision et ses conséquences. Il contient également un commentaire des articles modifiés.

1. Introduction et remarques préliminaires

Le projet de loi vise à actualiser dans la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD) les délais de prescription de l'action pénale et les sanctions prévues pour la répression des délits d'après les dispositions générales du code pénal (PG CP). Ces modifications sont dictées par celles apportées à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) par la loi fédérale du 26 septembre 2014 sur l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du code pénal (RO 2015 779). Sur le plan fédéral, l'entrée en vigueur a été fixée au 1^{er} janvier 2017 et les cantons doivent adapter leur législation pour la même date (art. 72s al.1 LHID).

A titre préliminaire, il est utile de rappeler que l'article 129 de la Constitution fédérale donne à la Confédération la compétence de veiller à l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. Il s'agit d'une harmonisation sur le plan horizontal (entre les cantons et entre les communes) et sur le plan vertical (entre la Confédération et les cantons). La mise en application de cette disposition s'est faite par la promulgation de la LHID et de la LIFD du 14 décembre 1990. La LHID est une loi cadre qui oblige les cantons à prévoir dans leur législation fiscale les impôts à percevoir et les principes à respecter. Cette harmonisation porte sur l'assujettissement, l'objet et le calcul dans le temps des impôts, la procédure et le droit pénal en matière fiscale. Les adaptations et modifications proposées concernent le droit pénal en matière fiscale ainsi que la procédure et relèvent par conséquent de la compétence de la Confédération en matière d'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.

Enfin, il est important de préciser que les modifications proposées n'ont aucun lien avec le projet de révision du droit

pénal en matière fiscale, objet qui a été reporté par décision du Conseil fédéral du 4 novembre 2015. Pour rappel, cette révision, aurait consisté à supprimer le cumul des peines, à unifier les dispositions de procédure et à élargir la gamme des moyens utilisables dans le cadre des enquêtes menées lors des procédures pénales en matière fiscale. Cet élargissement incluait les demandes de renseignements à des banques lorsqu'une infraction fiscale est présumée, demandes qui devaient toutefois être autorisées par le directeur de l'administration fiscale cantonale. Tel qu'il a été mis en consultation, le projet de révision a donné lieu à controverse. C'est d'ailleurs en réaction à ce projet que l'initiative populaire «Oui à la protection de la sphère privée» a été lancée, en juin 2013.

2. Modifications proposées

2.1. Droit en vigueur avant la révision des dispositions générales du code pénal

Avant la modification du code pénal (entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2002), la poursuite de la violation d'obligations de procédure se prescrivait par deux ans et celle de la tentative de soustraction par quatre ans. La poursuite de la soustraction d'impôt consommée en matière de taxation et d'impôt à la source se prescrivait par dix ans; elle se prescrivait également par dix ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle une restitution illégale ou une remise injustifiée d'impôt avait été obtenue ou des biens successoraux avaient été dissimulés ou distraits dans la procédure d'inventaire. La poursuite pénale des délits fiscaux se prescrivait par dix ans, à compter du jour où l'auteur avait exercé sa dernière activité coupable. Dans la mesure où la législation en matière de prescription de l'action pénale prévoyait l'interruption de la prescription dans la LIFD et la LHID avant le 1^{er} octobre 2002, les délais relatifs de prescription de l'action pénale pouvaient être prolongés de moitié de leur durée initiale en cas de contravention et de cinq ans au plus en cas de délit (cf. tableau synoptique).

La sanction prévue pour les délits fiscaux dans la LICD, la LIFD et la LHID était l'emprisonnement ou une amende de 30 000 francs au plus.

2.2. Droit en vigueur après la modification du code pénal

Sur le plan pénal, les dispositions sur la prescription, entrées en vigueur le 1^{er} octobre 2002, ont supprimé la suspension et l'interruption de la prescription et, en contrepartie, allongé les délais de prescription. Pour éviter un impact sur d'autres lois, l'Assemblée fédérale a introduit dans le code pénal l'article 333 al. 5 let. b aCP (version du 1^{er} octobre 2002) et 333 al. 6 let. b CP (version du 1^{er} janvier 2007) qui règlent les délais de prescription dans les lois accessoires jusqu'à leur adaptation.

En ce qui concerne les infractions dans la LICD, la LIFD et la LHID, cela signifie (article 333 al. 6 let. b CP):

- > que pour la violation d'obligations de procédure, le délai de prescription est allongé d'une fois sa durée ordinaire, c'est-à-dire qu'il passe de deux ans à quatre ans;
- > pour la tentative de soustraction d'impôt, le délai passe de quatre ans à huit ans;
- > pour la soustraction d'impôt consommée et la dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire, le délai passe de dix ans à vingt ans.

Pour les crimes et les délits, l'article 333 al. 6 let. a, CP prévoit que le délai de prescription de l'action pénale est augmenté de la moitié de sa durée ordinaire, c'est-à-dire qu'il passe de dix ans à quinze ans.

Cette réglementation a pour effet que les délais de prescription de l'action pénale sont plus étendus pour les contraventions (vingt ans) que pour des faits plus graves comme les crimes et les délits (quinze ans). Le Tribunal fédéral a corrigé cette incohérence pour ce qui est des infractions douanières et des infractions à la TVA par voie de jurisprudence, dans le cadre du jugement d'une infraction rendu le 16 octobre 2008 (ATF 134 IV 328): «Si la réglementation prévue à l'article 333 al. 6 CP pour le droit pénal accessoire a pour conséquence que le délai de prescription applicable aux contraventions est plus long que celui qui est applicable aux délits de la même loi, le délai de prescription pour les contraventions est réduit de manière correspondante.» Cette jurisprudence est également valable pour les impôts directs (cf. tableau synoptique).

En outre, depuis la révision de la PG CP, la prescription de l'action pénale ne court plus si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu. Cette règle a pour but d'empêcher qu'une personne ne fasse usage d'une voie de droit à seule fin de profiter de la prescription (absolue) de l'action pénale avant la clôture définitive de la procédure. Cette révision s'applique également au droit pénal accessoire dans la LIFD et la LHID en vertu de l'article 333 al. 6 let. d CP. La notion de «jugement de première instance» vise les prononcés de condamnation et non les prononcés d'acquiescement (ATF 134 IV 328, en particulier p. 331) des autorités

cantonales (fiscales) compétentes et des autorités cantonales compétentes en matière de poursuite pénale.

Pour les crimes et les délits, l'article 333 al. 2 let. b CP prévoit que l'emprisonnement est remplacé par une peine privative de liberté de trois ans au plus ou par une peine pécuniaire. A noter que la LICD a déjà été corrigée sur ce point précis avec effet au 1^{er} janvier 2007 (Loi du 6 octobre 2006 d'application du code pénal, RSF 31.1).

En conclusion, malgré les dispositions encore en vigueur aujourd'hui dans la LICD, la LIFD et la LHID, les articles modifiés du code pénal sont directement applicables depuis le 1^{er} octobre 2002.

2.3. Nouvelle réglementation

Par souci de cohérence, la LIFD et la LHID ont été modifiées dans ce sens le 26 septembre 2014 (entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2017). Ainsi, les délais de prescription seront inscrits dans la législation fiscale sans qu'il soit nécessaire de se référer constamment aux dispositions du code pénal.

En résumé, les règles sur l'interruption et la suspension de la prescription de l'action pénale sont abandonnées. Pour pallier ce handicap, les délais de prescription sont allongés; ils dérogent toutefois en partie à ceux en vigueur d'après l'article 333 al. 6 CP, jugés trop longs dans certains cas (cf. tableau synoptique).

3. Tableau synoptique des délais de prescription de l'action pénale avant et après la révision du code pénal et après modification de la LICD

Infractions	Délais de prescription jusqu'au 30.9.2002 (avant révision du code pénal)		Délai de prescription dès le 1.10.2002	Projet de loi modifiant la LICD
	Prescription relative	Prescription absolue	Après révision du code pénal	Suite à la modification de la LHID
Violation des obligations de procédure (amendes d'ordre) (art. 229 al. 1 let. a LICD)	2 ans	3 ans	4 ans	3 ans
Tentative de soustraction (art. 229 al.1 let. a LICD)	4 ans	6 ans	8 ans	6 ans
Soustraction d'impôt (y. c. impôt à la source) (art. 229 al. 1 let. b LICD)	10 ans	15 ans	20 ans *	10 ans
Dissimulation de biens successoraux et remise d'impôt injustifiée (art. 229 al.1 let. b LICD)	10 ans	15 ans	20 ans *	10 ans
Usage de faux (art. 231 et 234 al. 1 LICD)	10 ans	15 ans	15 ans	15 ans
Détournement de l'impôt à la source (art. 232 et 234 al. 1 LICD)	10 ans	15 ans	15 ans	15 ans
Perception des amendes et frais (art. 230 LICD par renvoi sur art. 152 LICD)	5 ans	10 ans	7 1/2 ans/ 10/15 ans**	5 ans/10 ans (nouvelle formulation du droit antérieur)

* Délais jugés trop longs par le Tribunal fédéral (ATF 134 IV 328)

** Divergence d'interprétation dans la mise en œuvre du CP

4. Commentaire des articles modifiés

Art. 229 al. 1 let. a et al. 2

Selon l'article 229 al. 1 let. a, la violation des obligations de procédure se prescrit dorénavant par trois ans (réduction d'un an par rapport au CP) et la tentative de soustraction d'impôt par six ans (réduction de deux ans par rapport au CP) à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation des obligations de procédure ou la tentative de soustraction a été commise.

L'article 229 al. 1 let. b qui traite de la soustraction d'impôt et des infractions associées avec un délai de prescription de dix ans n'est pas touché par cette modification. En effet, le Conseil fédéral avait proposé dans son message (FF 2012 2649) de porter le délai de prescription à quinze ans, suivant en cela la logique voulue pour les autres infractions. Or, les chambres fédérales en ont décidé autrement. Elles ont réduit le délai à dix ans jugeant qu'il devait être inférieur à celui prévu en cas de délit fiscal. En pratique, cela signifie que ce délai est inférieur à celui en vigueur avant (prescription absolue de 15 ans) et après (20 ans) la modification du code pénal. Cette décision est regrettable dans le sens qu'elle oblige l'administration fiscale à précipiter l'envoi d'une décision (art. 229 al.2) afin d'éviter qu'une ou plusieurs années de soustraction soient rapidement atteintes par la prescription. Cela étant, ce délai de dix ans ne peut pas légalement être prolongé dans la LICD sous peine de violer la LHID.

L'article 229 al. 2 doit être modifié, car l'interruption de la prescription est supprimée. Dorénavant, en ce qui concerne les contraventions, la prescription de l'action pénale ne court plus si, avant son échéance, une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 227 al. 1), en l'occurrence le SCC. Pour la soustraction d'impôt, cela signifie que le prononcé d'amende du SCC a valeur de jugement de première instance, dans la mesure où, dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt, cette autorité rend une décision une fois l'instruction terminée. Comme la prescription ne court plus dès la prise de décision, on pourrait penser que le danger existe que la procédure ne dure excessivement longtemps. Or, les justiciables sont protégés contre ce risque par l'article 29 al.1 de la Constitution fédérale et par l'article 6 (obligation de célérité) de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH).

Enfin, pour la violation des obligations de procédure et la soustraction d'impôt, le même délai de prescription s'applique à l'auteur, au complice et à l'instigateur (art. 222). La LICD suit les règles générales du CP, qui ne prévoit pas de délai de prescription spécial pour le complice et l'instigateur. Il en est de même pour la LIFD et la LHID.

Art. 230 al. 2 à 4

Selon la disposition en vigueur, la prescription des amendes et frais suit les règles de la prescription des créances d'impôt

selon l'article 152 (prescription relative de 5 ans et prescription absolue de 10 ans). Au niveau fédéral, cette réglementation a toutefois été appliquée différemment dès l'entrée en vigueur de l'article 333 al. 6 let e et f CP, ce qui a suscité des divergences d'interprétation au sujet de la prescription absolue (10 ans ou 15 ans).

Aussi, le Conseil fédéral a décidé, par souci de sécurité juridique, de rétablir dans la LIFD le droit en vigueur avant la modification du CP en 2002. Pour ce faire, une nouvelle formulation a été votée par les chambres fédérales. Etant donné qu'elle est plus récente, elle prime l'article 333 al. 6 let. e et f CP. La perception des créances ne fait pas partie du droit harmonisé; la LHID n'a ainsi pas été corrigée.

L'article 230 LICD, en reprenant la disposition fédérale, subit une modification purement formelle.

Art. 231 al. 1 in fine et 232 al. 1 in fine

La sanction prévue pour l'usage de faux et le détournement de l'impôt à la source a été modifiée à l'article 59 al. 1 LHID. Or, nous rappelons que la LICD a déjà été corrigée sur ce point suite à la modification du code pénal (Loi du 6 octobre 2006 d'application du code pénal, RSF 31.1). La première partie de l'alinéa 1 des articles 231 et 232 reste donc inchangée.

Toutefois, selon le dernier membre de phrase (nouveau), le juge pénal a la possibilité de prononcer une amende en plus d'une peine avec sursis en cas de délit (art. 42 al. 4 CP). Cependant, l'amende ne devra pas excéder 10 000 francs conformément à l'article 106 al. 1 CP. Dans son message, le Conseil fédéral explique que l'article 42 al. 4 CP a été créé «afin que, dans le domaine de la répression de la délinquance de masse, les tribunaux aient la possibilité d'infliger une sanction tangible lorsqu'ils prononcent une peine avec sursis. La combinaison des peines ne doit pas amener à une augmentation de la peine ni permettre une peine supplémentaire. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 134 IV 60 cons. 7.3), ce moyen permet seulement de prononcer, dans le cadre d'une peine qui correspond à la faute, une sanction adaptée à l'auteur et à l'infraction, tout en respectant le principe que la somme des peines combinées doit être adaptée à la faute (ATF 134 IV 1 cons. 4.5.2). En outre, il faut tenir compte du fait que la peine pécuniaire combinée ne peut qu'être moindre¹ d'un point de vue quantitatif. Cette disposition sert avant tout à atténuer les problèmes de délimitation entre l'amende (pour les contraventions) et la peine pécuniaire avec sursis (pour les délits).»

¹ La version allemande du message parle de «untergeordnete Bedeutung». Nous comprenons par là que la peine pécuniaire combinée n'a qu'une importance relative de point de vue du nombre des peines prononcées.

Art. 234 al. 1 et 2

La poursuite pénale des délits fiscaux (usage de faux d'après l'article 231 et détournement de l'impôt à la source d'après l'article 232) se prescrit dorénavant par quinze ans, à compter du jour où l'auteur a commis sa dernière infraction. Cette réglementation correspond à l'ancien droit (cf. tableau synoptique).

Dans la mesure où l'interruption de la prescription est abandonnée tant pour les délits que pour les contraventions, il convient de modifier l'article 234 al. 2. Dorénavant, en ce qui concerne les délits également, la LICD doit prévoir, conformément à l'article 60 al. 2 LHID, que la prescription de l'action pénale ne court plus si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu.

Pour ce qui est de la procédure, l'article 233 LICD renvoie à la loi sur la justice (qui prévoit les dispositions d'application du code de procédure pénale (CPP; RS 312.0). Les mêmes règles en matière de prescription s'appliquent ainsi aux délits de droit commun et aux délits fiscaux dans le cadre d'une ordonnance pénale. Cela est d'autant plus valable qu'il n'est pas exclu que, dans la même ordonnance pénale, des faits relevant du droit pénal en matière fiscale et d'autres délits soient jugés en même temps. Il s'ensuit qu'en cas de délit, si aucune opposition n'est valablement formée contre l'ordonnance pénale dans les dix jours, la prescription ne court plus car l'ordonnance pénale est assimilée à un jugement entré en force (art. 354, al. 3, CPP). Si le ministère public maintient l'ordonnance pénale après l'opposition formée contre celle-ci et porte l'accusation devant le tribunal de première instance, le délai de prescription n'échoit que lorsque le jugement du tribunal de première instance a été rendu. Enfin, on notera que pour les délits aussi le même délai de prescription de l'action pénale s'applique à l'auteur, au complice et à l'instigateur. L'article 235 al.1 LICD renvoie aux règles générales du CP, qui ne prévoit pas de délai de prescription spécial pour le complice et l'instigateur.

Art. 248d

Dans la mesure où les délais de prescription de l'action pénale prévus dans le présent projet dérogent en partie au droit en vigueur d'après l'article 333 CP et qu'une peine pécuniaire combinée est aménagée en cas de délits fiscaux, une disposition transitoire est introduite pour garantir la sécurité juridique et le respect du principe de la «lex mitior» dans la LICD. Celle-ci fixe que les nouvelles dispositions s'appliquent aux procédures jugées après l'entrée en vigueur des présentes modifications de la loi mais portant sur des périodes fiscales antérieures uniquement si elles sont plus favorables que le droit qui était applicable au cours des périodes fiscales concernées.

Comme l'article 229 s'oriente sur la fin de la période fiscale concernée pour déterminer le moment où la prescription commence à courir, ce n'est pas le moment auquel les actes punissables ont effectivement été commis (par exemple le moment de la remise de la déclaration d'impôt qui n'a pas été remplie conformément à la vérité) qui est déterminant. Par conséquent, la disposition transitoire doit être guidée par l'article 229 pour être cohérente avec lui. Afin de garantir que le droit le plus favorable soit appliqué aussi à la prescription de la peine, la disposition transitoire est formulée de manière ouverte.

5. Compatibilité au droit fédéral et entrée en vigueur

Afin d'atteindre la symétrie du droit fédéral et du droit cantonal, les modifications proposées doivent entrer en vigueur simultanément. Afin de garantir la prévisibilité des travaux législatifs cantonaux, le Conseil fédéral a fixé l'entrée en vigueur des modifications de la loi au 1^{er} janvier 2017, en accord avec les cantons, de telle manière que ceux-ci disposent de suffisamment de temps pour procéder aux adaptations juridiques et opérationnelles nécessaires au maintien de l'harmonie de toutes les périodes fiscales. D'ici là, les règles de l'article 333 CP s'appliquent.

6. Incidences financières

Les modifications proposées n'entraîneront aucune conséquence financière.

7. Développement durable

La présente révision n'entraîne pas de conséquences identifiées sur le développement durable.
