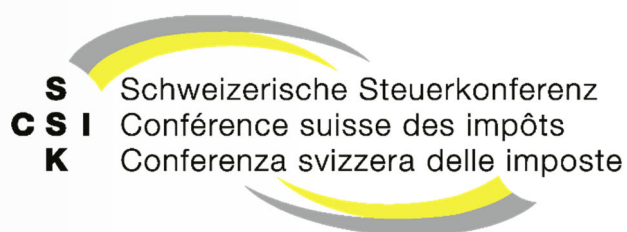


Steuerinformationen
Informations Fiscales
Informazioni Fiscali
Infurmaziuns Fiscalas



Dispositions pénales en matière d'impôts directs

(Etat de la législation au 1^{er} janvier 2025)

Cet article a été rédigé en collaboration avec la Division
affaires pénales et enquêtes (DAPE) de l'Administration
fédérale des contributions (AFC)

Autor:
Team Steuereokumentation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:
Team Documentation
Fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:
Team Documentazione
Fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autor:
Team Documentaziun
Fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern
email: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

Avertissement

Demandes d'information

Le recueil Informations fiscales est une publication éditée par la Conférence suisse des impôts (CSI) et rédigée par l'Administration fédérale des contributions (AFC). Toutefois, ces deux autorités n'étant pas responsables pour la taxation des personnes physiques, **toute question ou complément d'information y relatif est à adresser à l'administration fiscale du canton compétent** (en général, le canton de domicile).

Exclusion de responsabilité

Le contenu de la présente publication poursuit un objectif d'information générale ; il ne constitue notamment en aucun cas un avis ou une appréciation juridique d'un cas d'espèce et ne saurait se substituer aux services professionnels de spécialistes et en particulier à ceux des administrations fiscales cantonales. Par conséquent, l'AFC décline toute responsabilité dans le cas où le lecteur prend, ou omet de prendre, des mesures en se fiant à l'exactitude et à l'exhaustivité du contenu, lui occasionnant un préjudice.

Renvois et liens

Tous les renvois ou liens vers des pages internet sont mis à disposition du lecteur par commodité et leur validité ne peut pas être garantie.

Copyright

Les informations du présent document sont accessibles au public. Toute reproduction partielle ou intégrale d'éléments de son contenu sous forme électronique ou manuscrite pour un usage non-commercial est autorisée, moyennant l'indication de la source, sans accord préalable de l'AFC.

TABLE DES MATIÈRES

1	INTRODUCTION	1
2	CATÉGORIES D'INFRACTIONS FISCALES	3
2.1	Contraventions	3
2.1.1	Violation des obligations de procédure.....	3
2.1.1.1	Notion	3
2.1.1.2	Sanctions.....	3
2.1.2	Soustraction d'impôt	4
2.1.2.1	Notion et qualification de l'auteur.....	4
2.1.2.2	Sanctions.....	5
2.1.3	Tentative de soustraction.....	5
2.1.3.1	Notion	5
2.1.3.2	Sanctions.....	6
2.1.4	Dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire.....	6
2.1.4.1	Notion et qualification de l'auteur.....	7
2.1.4.2	Sanctions.....	7
2.1.5	Soustraction fiscale des conjoints.....	8
2.2	Délits fiscaux	8
2.2.1	Usage de faux.....	8
2.2.1.1	Notion et qualification de l'auteur.....	8
2.2.1.2	Sanctions.....	9
2.2.1.3	Délimitation de la soustraction fiscale.....	9
2.2.2	Détournement de l'impôt à la source.....	9
2.2.2.1	Généralités	9
2.2.2.2	Détournement de fonds en particulier	10
2.2.2.2.1	Notion et qualification d'auteur	10
2.2.2.2.2	Sanctions.....	10
2.3	Infractions fiscales préalables au blanchiment d'argent.....	10
2.4	Dénonciation spontanée	11
2.4.1	Amnistie fiscale individuelle pour les personnes physiques	11
2.4.2	Amnistie fiscale individuelle pour les personnes morales.....	12
2.4.3	Amnistie fiscale pour des délits fiscaux	12
2.5	Instigation, complicité et participation	13
2.5.1	Notions.....	13
2.5.2	Amnistie fiscale pour des actes de participations	14
2.6	Responsabilité des héritiers	14
2.6.1	Décès survenant après l'entrée en force d'une amende pour soustraction.....	15
2.6.2	Soustraction découverte après le décès.....	15

3	RESPONSABILITÉS ET PROCÉDURES.....	16
3.1	Contraventions	16
3.2	Délits	16
4	DÉLAIS DE PRESCRIPTION	17
4.1	Principes.....	17
4.2	Prescription de l'action pénale	17
4.2.1	Dispositions selon les lois fiscales.....	17
4.2.2	Application du Code pénal pour les infractions fiscales	17
4.2.3	<i>Lex mitior</i>	18
4.2.4	Contraventions fiscales.....	18
4.2.4.1	Violation des obligations de procédure	18
4.2.4.2	Tentative de soustraction d'impôt.....	18
4.2.4.3	Soustraction d'impôt consommée	18
4.2.5	Délits fiscaux	19
4.2.6	Terme du cours des délais	19
4.3	Prescription de la peine	19
5	MESURES SPÉCIALES D'ENQUÊTE DE L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS	21
5.1	Introduction	21
5.2	Enquête.....	21
5.2.1	Base légale	21
5.2.2	Conditions.....	22
5.2.3	Mesures de contrainte.....	22
5.2.3.1	Perquisition domiciliaire	22
5.2.3.2	Perquisition des papiers.....	23
5.2.3.3	Séquestre	23
5.2.4	Autres moyens d'enquête	23
5.2.4.1	Edition d'actes.....	23
5.2.4.2	Demande d'informations	24
5.2.4.3	Auditions	24
5.2.5	Droits essentiels de l'inculpé	24
5.2.5.1	Demande d'informations	24
5.2.5.2	Plainte au sujet des actes d'enquête	25
5.3	Clôture de l'enquête	25
5.3.1	Rapport d'enquête.....	25
5.3.2	Suite de la procédure.....	25
6	RÉSUMÉ	26

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
ASA	Archives de droit fiscal suisse
CP	Code pénal suisse
DAPE	Division affaires pénales et enquêtes de l'Administration fédérale des contributions
DPA	Loi fédérale sur le droit pénal administratif
IFD	Impôt fédéral direct
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
TF	Tribunal fédéral

1 INTRODUCTION

Les contribuables ont différentes obligations à remplir en ce qui concerne la déclaration d'impôt et le paiement des impôts dus. En conséquence, en cas de non-respect de ces obligations, les mesures prises par les administrations fiscales sont également variées.

En droit pénal suisse, les **infractions (fiscales)** sont classifiées selon la gravité des sanctions :

- une **contravention** est passible d'une amende ;
- un **délit** est passible d'une peine privative de liberté n'excédant pas 3 ans ou d'une peine pécuniaire ;
- un **crime** est passible d'une peine privative de liberté de plus de 3 ans.

Le droit pénal fiscal ne connaît, dans le domaine des impôts directs, que la contravention (violation des obligations de procédure et soustraction d'impôt) et le délit (usage de faux, détournement de l'impôt à la source).

Le premier niveau de manquement aux obligations fiscales est le non-respect des **obligations procédurales** comme, par ex., la remise en temps voulu de la déclaration d'impôt. Elle est sanctionnée par une amende (*cf. le chiffre 2.1.1*).

La **soustraction d'impôt** est plus grave. Par ce terme, il faut entendre tout acte illicite visant à provoquer – intentionnellement ou par négligence – une imposition insuffisante ou nulle de la substance fiscale (revenu ou fortune). Dans ce cas, une amende fixée par l'administration fiscale, et exprimée par un coefficient de multiplication du montant d'impôt soustrait en fonction de la faute (*cf. chiffres 2.1.2 jusqu'au 2.1.5*), s'applique alors.

Celui qui, avec l'intention de soustraire des impôts, fait usage à l'égard de l'autorité fiscale de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, se rend coupable d'un **usage de faux** (nommé également **fraude fiscale**). De telles infractions sont considérées comme des délits (*cf. chiffre 2.2.1*). Ces peines sont prononcées par le juge pénal (*cf. chiffre 3*).

Une particularité est à noter concernant une disposition pénale portant sur les impôts à la source. Celui qui effectue des retenues sur le salaire pour le paiement de l'impôt à la source, mais les détourne à son profit ou au profit d'un tiers, se rend coupable de **détournement d'impôt à la source** (*cf. chiffre 2.2.2*). Cette infraction constitue également un délit.

Toute personne qui se soustrait à l'impôt doit non seulement s'attendre à des pénalités, mais aussi payer l'impôt éludé.¹

En principe, les **auteurs** d'infractions fiscales ne sont que des personnes physiques. En dérogation à ce principe, la loi prévoit qu'une personne morale peut également être l'auteur d'une soustraction de l'impôt sur le bénéfice et complice de soustraction fiscale.

La responsabilité des procédures pénales en matière fiscale incombe en principe à l'administration fiscale cantonale et aux autorités pénales cantonales (*cf. chiffre 3*).

¹ Voir à ce sujet l'article « [Rappel d'impôt](#) » du recueil Information fiscales.

2 CATÉGORIES D'INFRACTIONS FISCALES

2.1 Contraventions

La première catégorie générale d'infractions en matière fiscale englobe tant en matière d'impôt fédéral direct (IFD) que pour les impôts cantonaux et communaux :

- la violation des obligations de procédure (*cf. chiffre 2.1.1*) ;
- la soustraction d'impôt (*cf. chiffre 2.1.2*) ;
- la tentative de soustraction d'impôt (*cf. chiffre 2.1.3*) ;
- la dissimulation ou la distraction de biens successoraux lors d'une procédure d'inventaire (*cf. chiffre 2.1.4*).

2.1.1 Violation des obligations de procédure

2.1.1.1 Notion

Selon l'[art. 174 al. 1](#) de la [Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 \(LIFD\)](#) et l'[art. 55](#) de la [Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 \(LHID\)](#), il est précisé que, commet une violation des obligations de procédure celui qui, **malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation** qui lui incombe en vertu de la LIFD ou de la loi cantonale, respectivement d'une mesure prise en application de celles-ci. Ceci notamment :

- en ne déposant pas une déclaration d'impôt ou les annexes qui doivent l'accompagner ;
- en ne fournissant pas les attestations, renseignements ou informations qu'il est tenu de donner ;
- en ne s'acquittant pas des obligations qui lui incombent dans une procédure d'inventaire, en sa qualité d'héritier ou de tiers.

2.1.1.2 Sanctions

Sur le plan fédéral ainsi que dans tous les cantons, l'amende prévue en cas de violation des obligations de procédure peut atteindre jusqu'à :

- CHF 1'000 au plus dans les cas ordinaires ;
- CHF 10'000 au plus dans les cas graves ou en cas de récidive ([art. 174 al. 2 LIFD](#) et [art. 55 LHID](#)).

La sanction a pour objectif d'imposer une contrainte administrative. Les contribuables devraient être tenus de s'acquitter de leurs obligations de manière préventive (en raison de la menace abstraite d'une sanction) ou répressive (en raison de la sanction concrète) pour que l'autorité fiscale puisse procéder à la taxation. Par conséquent, toute personne qui, après un rappel supplémentaire, persiste à ne pas remplir ses obligations légales, en refusant par exemple de soumettre sa déclaration d'impôts, peut (de nouveau) être punie.

2.1.2 Soustraction d'impôt

2.1.2.1 Notion et qualification de l'auteur

Il y a soustraction d'impôt lorsque, intentionnellement ou par négligence, un contribuable fait en sorte qu'indûment une taxation ne soit pas effectuée ou qu'il soit procédé à une taxation insuffisante. Il en va en général de même lorsque le contribuable obtient une restitution illégale ou une remise injustifiée de l'impôt.

Tant en matière d'IFD ([art. 175 al. 1 LIFD](#)) que d'impôts cantonaux et ([art. 56 al. 1 LHID](#)), on considère qu'il y a soustraction d'impôt consommée lorsque quelqu'un, intentionnellement ou par négligence :

- fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être (par ex. lorsqu'un contribuable n'a pas veillé à ce qu'il reçoive une déclaration d'impôt) ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète (par ex. lorsqu'il a donné des indications inexactes, incomplètes ou fausses dans sa déclaration d'impôt ou ses annexes) ;
- tenu de percevoir l'impôt à la source, ne l'aura pas retenu ou n'aura pas retenu un montant suffisant, (*cf. chiffre 2.2.2*) ;
- aura obtenu (au moyen de fausses indications) une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée.

L'état de fait de la **soustraction simple** est objectivement réalisé lorsque sont réunis les éléments essentiels suivants ([art. 175 al. 1 LIFD](#)) :

- **soustraction d'un montant d'impôt.** Commet une soustraction d'impôt le contribuable qui fait en sorte d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt normalement dû, par ex. en ne remplissant pas la déclaration et ses annexes ou alors en le faisant de manière incorrecte, fausse ou incomplète ;
- **violation d'une obligation légale incombant au contribuable.** Les obligations légales sont imposées au contribuable par les [art. 124 à 126 LIFD](#). Il est notamment exigé des contribuables qu'ils se préoccupent, entre autres, de recevoir une déclaration d'impôt de la part des autorités compétentes lorsque tel n'est pas le cas, qu'ils remplissent leur déclaration de manière conforme à la vérité et complète, et qu'ils fassent tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Les contribuables doivent également faire état des faits pour lesquels ils ont un doute sur leur importance du point de vue fiscal ;
- **faute du contribuable.** N'est punissable pour soustraction que celui qui obtient une taxation insuffisante en violant ses obligations d'une manière coupable, soit intentionnellement, soit par négligence.

L'élément déterminant est le fait que la soustraction d'impôt est un « délit propre ». Seul le contribuable lui-même peut en être l'auteur et échapper à ses impôts. Toute personne qui se soustrait à l'impôt pour le compte d'une autre personne ne peut être considérée que comme un participant à la soustraction d'impôt (*cf. chiffre 2.5.*).

2.1.2.2 Sanctions

Tant la LIFD que les lois fiscales cantonales stipulent que l'auteur d'une soustraction simple en matière d'IFD ou d'impôts cantonaux et communaux est passible d'une **amende** (dite aussi amende « fiscale ») proportionnelle à la faute commise. En règle générale, **cette amende est égale au montant simple de l'impôt soustrait** ([art. 175 al. 2 LIFD](#) et [art. 56 al. 1 LHID](#)). Ce dernier devant naturellement être payé, intérêts compris, en plus de l'amende ([art. 151 à 153 LIFD](#) ainsi que l'[art. 53 LHID](#)). Il s'agit ici de la **peine** qui est prononcée en règle générale lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances atténuantes ou aggravantes. L'impôt éludé doit être prouvé par l'autorité qui conduit la procédure. Il peut donc être inférieur au montant du rappel d'impôt déterminé dans la procédure administrative.

Le **degré de culpabilité** peut amener au fait qu'on s'écarte de la sanction prévue pour aggraver ou atténuer la peine, allant du **tiers** de l'impôt soustrait en cas de faute légère et/ou en cas de circonstances atténuantes, au **triple** de l'impôt soustrait en cas de faute grave et/ou de conditions aggravantes ([art. 175 al. 2 LIFD](#) et [art. 56 al. 1 LHID](#)).

Ainsi que le souligne le [Code pénal suisse du 21 décembre 1937 \(CP\)](#), toute motivation ayant conduit à commettre l'acte punissable appartient à la culpabilité, en tant que mesure de la peine.

Par « **faute grave** », il faut comprendre entre autres la récidive, le fait de commettre plusieurs infractions au cours de la même période de taxation ou pendant plusieurs périodes de taxation ou l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante en cas d'absence manifeste de scrupules ou lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières.

Quant à la « **faute légère** », elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes, telles que par exemple la négligence légère. L'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits, le repentir actif, doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute.

Lorsqu'il recourt à la **dénonciation spontanée**, le contribuable n'encourt aucune sanction, pour autant que ce soit la première fois qu'il annonce à l'autorité fiscale des éléments n'ayant pas fait l'objet d'une imposition (*cf. chiffre 2.4*).

2.1.3 Tentative de soustraction

2.1.3.1 Notion

Il y a tentative de soustraction d'impôt lorsque l'autorité fiscale découvre avant l'entrée en force de la décision de taxation que le contribuable a intentionnellement **dissimulé des éléments imposables** et qu'indûment une **taxation n'aurait pas été effectuée** ou qu'il aurait été procédé à une **taxation insuffisante**.

Il en va de même pour une demande de restitution ou de remise d'impôt, lorsque le contribuable cherche à obtenir une décision en sa faveur au moyen de fausses indications.

Tant en matière d'IFD que d'impôts cantonaux, commet en effet une tentative de soustraction d'impôt celui qui aura tenté de se soustraire à l'impôt ([art. 176 LIFD](#) et [art. 56 al. 2 LHID](#)).

La tentative de soustraction est avérée si les conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- le contribuable doit avoir agi **intentionnellement** en vue d'obtenir une taxation moins élevée ou en vue d'échapper à l'imposition. Ainsi, contrairement à la soustraction consommée, il faut au moins un dol éventuel. La négligence n'étant pas suffisante ;
- la tentative doit être découverte **avant l'entrée en force de la décision de taxation** (ou sur recours) ou avant la décision de remise ou de restitution d'impôt. Cela veut dire que l'auteur a entrepris toutes les démarches nécessaires à son avis pour atteindre ce résultat ([art. 22 CP](#)) ; et
- le résultat n'a pas été atteint du fait que l'autorité a découvert et corrigé l'erreur ou l'omission de déclaration avant l'entrée en force d'une décision.

2.1.3.2 Sanctions

Tant la LIFD, la LHID, que les lois fiscales cantonales stipulent que l'auteur d'une tentative de soustraction est passible d'une **amende** fixée aux deux tiers de la peine qui serait à infliger si la soustraction avait été consommée ([art. 176 al. 2 LIFD](#) et [art. 56 al. 2 LHID](#)).

Les circonstances aggravantes ou atténuantes doivent également être considérées dans la fixation de la peine (*cf. chiffre 2.1.2.2*). Les circonstances relatives à l'acte et à l'auteur, en particulier la gravité de la faute, doivent être prises en compte pour individualiser la peine.

2.1.4 Dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire

Toutes les lois fiscales prévoient qu'en cas de décès d'une personne assujettie en fonction de son domicile ou de son séjour en Suisse (dans le canton), il est dressé – lorsque les circonstances permettent de présumer que le défunt possédait une fortune imposable – un inventaire officiel de la succession dans les deux semaines qui suivent le décès ([art. 154 à 159 LIFD](#) et [art. 54 LHID](#) ainsi que [l'Ordonnance sur l'établissement de l'inventaire de la succession en vue de l'impôt fédéral direct du 16 novembre 1994 \[Oinv\]](#)).

Cet inventaire comprend la fortune du défunt, celle de son conjoint vivant en ménage commun et celle des enfants mineurs sous autorité parentale, estimée au jour du décès. Il sert à faciliter la taxation du contribuable jusqu'au jour du décès et sert de base à un impôt éventuel sur les successions. Par ailleurs, il peut également fournir des indices d'une soustraction d'impôt. Les constatations faites au sujet de la fortune du défunt peuvent donner, par exemple, la possibilité de tirer aussi des conclusions concernant le revenu des années antérieures (par ex. rendements de titres et de créances, recettes locatives, revenus provenant de rentes).

Avant la clôture de l'inventaire et sans l'assentiment de l'autorité chargée de ce dernier, il est évidemment interdit aux héritiers de disposer de biens appartenant à la succession. Bien entendu, aucun inventaire n'est établi lorsque les circonstances permettent de présumer que le défunt n'a pas laissé de fortune.

2.1.4.1 Notion et qualification de l'auteur

Parmi les infractions possibles **en matière d'inventaire**, les lois fiscales distinguent en particulier la **dissimulation** et la **soustraction intentionnelle de biens successoraux**.

Par dissimulation, il faut comprendre tout acte tendant à diminuer la fortune du défunt, en cachant l'existence d'éléments constitutifs, non seulement la dissimulation d'actifs, mais aussi la spécification de responsabilités fictives tel que, par exemple, le fait de faire valoir de fausses obligations.

Par distraction ou soustraction, il faut entendre le fait d'éloigner des biens du local ou autre lieu de dépôt (par ex. coffre ou trésor) accessible au fonctionnaire qui dresse l'inventaire.

Il est à noter que cette dissimulation et la distraction de biens successoraux peut être commise avant mais aussi durant l'inventaire.

L'auteur doit agir dans le dessein de soustraire la fortune de l'inventaire. Il est donc toujours nécessaire qu'il agisse intentionnellement. La simple négligence n'est pas punissable.

Tant en matière d'IFD que d'impôts cantonaux et communaux, est en effet punissable le fait, pour celui qui est tenu d'annoncer leur existence dans la procédure d'inventaire, de dissimuler ou de distraire des biens successoraux dans le dessein de les soustraire à l'inventaire ([art. 178 al. 1 LIFD](#) et [art. 56 al. 4 LHID](#)).

Entrent donc en considération comme auteurs de l'infraction les héritiers, les représentants des héritiers, les exécuteurs testamentaires ou encore de tierces personnes. Les tiers qui doivent garder un secret professionnel protégé par la loi (par ex. banques, avocats, notaires) sont tenus de renseigner uniquement les héritiers ([art. 158 al. 1 LIFD](#)) et ne peuvent être punis que pour la violation de cette obligation ([art. 174 al. 1 let. b LIFD](#)).

2.1.4.2 Sanctions

Tant sur le plan fédéral que cantonal, l'amende prévue pour la dissimulation ou la distraction de biens successoraux se monte à :

- CHF 10'000 au plus dans les **cas ordinaires** ;
- CHF 50'000 au plus dans les **cas graves** ou en **cas de récidive**.

La tentative de dissimulation ou de distraction de biens successoraux est également punissable. La peine peut toutefois être plus légère que celle encourue en cas d'infraction consommée ([art. 178 al. 2 et 3 LIFD](#) et [art. 56 al. 4 LHID](#)).

Lorsqu'une personne se dénonce spontanément et pour la première fois, elle ne sera pas poursuivie pénalement pour dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire et pour les autres infractions commises dans le cadre de cette procédure (*cf. chiffre 2.4*).

2.1.5 Soustraction fiscale des conjoints²

Le contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction des éléments imposables qui lui sont propres. Le seul fait de contresigner la déclaration d'impôt commune n'est pas constitutif d'une infraction en tant qu'acte participatif à une soustraction ([art. 180 LIFD](#) et [art. 57 al. 4 LHID](#)). Dès lors, l'amende ne doit être infligée qu'au conjoint coupable de l'infraction fiscale.

2.2 Délits fiscaux

2.2.1 Usage de faux

Il faut distinguer l'usage de faux, en tant que **délit d'activité**, de la soustraction d'impôt (délit de résultat). Il s'agit d'un délit propre distinct de la soustraction d'impôt.

2.2.1.1 Notion et qualification de l'auteur

Commet une fraude fiscale en matière d'impôts direct, celui qui – intentionnellement et dans le but de commettre une soustraction d'impôt – aura fait **usage de titres faux, falsifiés ou inexacts** quant à leur contenu, tels que des livres comptables, des bilans, des comptes de résultats ou des certificats de salaires et autres attestations de tiers, dans le dessein de tromper l'autorité fiscale ([art. 186 LIFD](#) et [art. 59 al. 1 LHID](#)).

L'infraction est consommée lors de la remise, avec l'intention de soustraire des impôts, des faux titres à l'autorité fiscale. La fraude fiscale ne constitue pas un délit propre et l'auteur de la fraude fiscale n'est pas nécessairement la personne qui a soustrait l'impôt.

Selon la définition contenue à l'[art. 110 al. 4 CP](#), sont réputés **titres** tous les écrits destinés et propres à prouver un fait ayant une portée juridique et tous signes destinés à prouver un tel fait. L'enregistrement sur des supports de données et sur des supports-images est assimilé à un écrit, s'il a la même destination. En élargissant la définition d'un titre en droit pénal, la LIFD stipule que les comptes annuels (c'est-à-dire la comptabilité ou des parties de celle-ci) sont également considérés comme des titres.

Il s'agit notamment de documents que des tiers sont obligés d'établir en vertu des [art. 127 LIFD](#) et [43 LHID](#), et désignés dans la LIFD comme attestations de tiers. C'est le cas, par ex., des attestations de sociétés anonymes concernant les montants versés aux membres du conseil d'administration, des certificats de salaires délivrés par l'employeur, des attestations des sociétés d'assurances, ainsi que des attestations délivrées par le débiteur au créancier.

La **déclaration d'impôt** ainsi que **ses annexes** ne sont en revanche **pas considérées comme des titres**.

² Il en va de même pour les personnes dans le cadre d'un partenariat enregistré.

On est en présence d'un document **faux** lorsque l'auteur du document laisse présumer qu'il émane de quelqu'un qui, en réalité, ne l'a pas établi. C'est par exemple le cas lorsqu'une entreprise établit des factures fictives sur des formulaires émanant de son fournisseur.

Un document est réputé **falsifié** lorsque l'auteur modifie après coup le document établi sans autorisation. C'est le cas lorsque l'auteur modifie une facture authentique qui lui a été adressée.

Un document est réputé **inexact quant à son contenu** lorsque le fait juridiquement capital qu'il atteste est faussement authentifié. Lorsque, sur demande du contribuable, un fournisseur établit des factures fictives, celles-ci ne sont certes pas falsifiées, mais bien inexactes quant à leur contenu.

Les exemples susmentionnés ne sont toutefois représentatifs que si l'on cautionne le caractère documentaire de la facture. C'est notamment le cas lorsque la facture fausse, falsifiée ou inexacte quant à son contenu est utilisée comme document comptable.

Il a été exposé précédemment que dans le cas d'une soustraction, la commission de l'acte par négligence est punissable. En matière de délit fiscal, en revanche, **seul l'usage intentionnel** de titres faux, falsifiés ou inexacts en vue d'induire en erreur l'autorité de taxation **est punissable** ([art. 12 al. 2 CP](#)).

2.2.1.2 Sanctions

L'usage de faux constitue un délit car il est punissable d'une **peine privative de liberté de trois ans au plus** ou d'une **peine pécuniaire** ([art. 186 LIFD](#) et [art. 59 LHID](#)). Cette peine se monte au maximum à 180 jours-amende et à CHF 3'000 chacun au maximum ([art. 34 CP](#)). Si la sanction (privative de liberté ou pécuniaire) est prononcée avec sursis, elle peut être assortie d'une amende pouvant atteindre CHF 10'000. Cette amende – comme toutes les amendes – est ferme et doit être payée dans tous les cas.

2.2.1.3 Délimitation de la soustraction fiscale

Au niveau fédéral comme au niveau cantonal, la répression de la soustraction d'impôt en tant que telle (délict de résultat) demeure toujours réservée ([art. 186 al. 2 LIFD](#) et [art. 59 al. 2 LHID](#)). En règle générale, la fraude fiscale est commise dans le cadre d'une activité commerciale. S'il s'agit d'une société de capitaux et que, par exemple, l'administrateur délégué est condamné pour fraude fiscale, la société elle-même est également condamnée pour soustraction fiscale sur le bénéfice. Si la fraude fiscale est commise dans le cadre d'une entreprise individuelle et que son propriétaire est donc condamné, le même propriétaire est condamné pour soustraction fiscale (travail indépendant). Dans ce second cas, les sanctions s'appliquent à la même personne.

2.2.2 Détournement de l'impôt à la source

2.2.2.1 Généralités

La Confédération ainsi que tous les cantons prévoient la **perception à la source de l'impôt sur le revenu** notamment pour les **salariés étrangers** qui ne sont pas au bénéfice d'un permis d'établissement (livret C). Cela concerne entre autres les salariés en possession d'une autorisation de séjour

(livret B), d'une autorisation frontalière (livret G), d'une autorisation de courte durée (permis L) ou des requérants d'asile en possession d'un livret F.

Cette perception à la source s'effectue au moyen d'une retenue opérée par l'employeur sur le salaire, qui englobe en principe l'IFD ainsi que les impôts cantonaux et communaux et le cas échéant, les éventuels impôts paroissiaux. L'employeur verse la retenue à l'administration fiscale.

L'omission de la déduction de l'impôt à la source par le fait de ne pas opérer la retenue en question, est sanctionnée aussi bien sur le plan fédéral que dans tous les cantons comme soustraction fiscale (*cf. chiffre 2.1*) alors que détourner l'impôt à la source retenu à son profit ou au profit d'autres personnes est puni à titre de détournement de l'impôt à la source.

La Confédération et tous les cantons prévoient des dispositions pénales particulières pour le détournement de l'impôt à la source.

2.2.2.2 Détournement de fonds en particulier

2.2.2.2.1 Notion et qualification d'auteur

On considère que le détournement de l'impôt à la source est réalisé lorsque la prestation imposable a certes été réduite du montant de l'impôt, mais que les sommes retenues, au lieu d'être versées au fisc, ont été détournées par le débiteur de l'impôt et utilisées à son profit ou à celui d'un tiers ([art. 187 LIFD](#) et [art. 59 al. 1 LHID](#)).

Cette infraction constitue également un délit propre. L'**auteur** de l'infraction ne peut être qu'une personne tenue de déduire et de remettre l'impôt retenu à la source. Qui y contribue peut être puni du fait de sa participation. Comme pour la fraude fiscale, selon les principes du droit pénal suisse, seules les personnes physiques peuvent être auteurs et poursuivies pénalement.

2.2.2.2.2 Sanctions

Les peines prévues sont uniformes au niveau de la Confédération et des cantons, et prévoient des peines identiques à celles prévues en cas d'usage de faux, à savoir :

- une peine privative de liberté de trois ans au plus ; ou
- une peine pécuniaire (180 jours-amende au max. à CHF 3'000 chacun au max.) qui, si elle est prononcée avec sursis, peut être assortie d'une amende pouvant aller jusqu'à CHF 10'000.

L'impôt à la source qui a été détourné devra être payé en plus de la peine encourue.

2.3 Infractions fiscales préalables au blanchiment d'argent

[Les recommandations du GAFI](#)³, adoptées en février 2012, ont, entre autres, rendu nécessaire le fait que certaines infractions en matière d'impôts directs valent comme infraction préalable au blanchiment

³ Le GAFI est le Groupe d'action financière de l'OCDE. C'est un organisme intergouvernemental établi en 1989 par les ministres de ses juridictions membres.

d'argent. En conséquence, les intermédiaires financiers doivent, dans le cadre de leurs obligations de diligence en vue d'empêcher le blanchiment d'argent, examiner si les fonds pourraient aussi provenir d'une telle infraction fiscale et, le cas échéant, procéder à la communication des soupçons de blanchiment d'argent.

Le législateur suisse avait décidé de ne pas créer une « infraction fiscale préalable » distincte. Les infractions fiscales énumérées ici resteront donc inchangées. En revanche, il a été décidé qu'en principe, l'usage de faux (la fraude fiscale) constitue une infraction préalable au blanchiment d'argent, mais uniquement lorsque le montant des impôts ainsi soustraits dépasse les CHF 300'000 par période fiscale.

Par conséquent, lorsqu'une condamnation pour fraude fiscale (par un tribunal pénal) est prononcée et que l'autorité fiscale établit que, dans une période fiscale, un total d'impôts de plus de CHF 300'000 a été soustrait à la suite de cet acte, l'autorité fiscale (ou la juridiction pénale lorsqu'elle connaît le montant des impôts) a l'obligation de dénoncer au Ministère public cantonal ou fédéral les soupçons de blanchiment d'argent pour autant cependant que les circonstances indiquent que l'auteur voulait distraire le montant de l'impôt soustrait d'une confiscation pénale ou voulait dissimuler l'origine des fonds économisés à la suite de l'infraction fiscale.

2.4 Dénonciation spontanée

2.4.1 Amnistie fiscale individuelle pour les personnes physiques

Depuis le 1^{er} janvier 2010, les dispositions relatives à une « amnistie fiscale individuelle » sont en vigueur. Celle-ci a pour objectif d'inciter les contribuables à remettre dans la légalité la fortune, les revenus et les bénéfices non imposés jusqu'alors. Les personnes qui ont soustrait l'impôt sur le revenu ou qui n'ont pas déclaré une fortune devraient dès lors être encouragées à dévoiler leur véritable situation aux autorités fiscales. En cas de dénonciation de telles circonstances volontairement et spontanément, le rappel d'impôts et les intérêts moratoires seront prélevés, mais la peine (qui peut être lourde) n'est pas appliquée.

La dénonciation spontanée non punissable, ouverte aux personnes physiques et aux personnes morales, n'est possible **qu'une seule fois**.

Il est renoncé à toute poursuite pénale pour autant que les conditions cumulatives suivantes soient respectées ([art. 175 al. 3 LIFD](#) et [art. 56 al. 1^{bis} LHID](#)) :

- aucune autorité fiscale n'en a connaissance ;
- le contribuable collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt ; et
- le contribuable s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.

Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, des poursuites pénales seront menées et le contribuable sera puni d'une amende (fixe) d'un cinquième de l'impôt soustrait ([art. 175 al. 4 LIFD](#) et [art. 56 al. 1^{er} LHID](#)).

Le rappel d'impôt simplifié pour les héritiers est, dans une certaine mesure, apparenté à la déclaration spontanée sans sanction. En effet, bien qu'il se fonde sur un comportement qui ne peut plus être poursuivi pénalement en raison du décès, il ne comporte pas de renonciation à la sanction. Toutefois, son objectif est le même, à savoir la motivation de découvrir des revenus et des biens précédemment éludés. Ces procédures concernent toujours et exclusivement l'imposition ultérieure⁴.

2.4.2 Amnistie fiscale individuelle pour les personnes morales

Tout comme les personnes physiques, les personnes morales ont également la possibilité de dénoncer spontanément une soustraction d'impôt ([art. 181a LIFD](#) et [art. 57b LHID](#)). Les mêmes conditions doivent être remplies afin de pouvoir bénéficier de l'amnistie.

La dénonciation spontanée non punissable peut aussi être déposée :

- après une modification de la raison sociale ou un déplacement du siège ailleurs en Suisse ;
- après une transformation de la société, par la nouvelle personne morale, en ce qui concerne les soustractions d'impôt commises avant la transformation ;
- après une absorption ou une scission, par la personne morale qui subsiste, en ce qui concerne les soustractions d'impôt commises avant l'absorption ou la scission.

Ont qualité pour déposer une dénonciation spontanée les organes ou les représentants actuels et anciens de la personne morale. Dans ces cas, leur responsabilité solidaire est supprimée et il est renoncé à la poursuite pénale.

Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, la personne morale sera punie d'une amende (fixe) d'un cinquième de l'impôt soustrait.

Lorsqu'une personne morale cesse d'être assujettie à l'impôt en Suisse, elle ne peut plus déposer de dénonciation spontanée.

2.4.3 Amnistie fiscale pour des délits fiscaux

Lorsque dans le cadre d'une dénonciation spontanée, il est constaté que la soustraction d'impôt a été commise en faisant usage de titres faux (usage de faux, [art. 186 LIFD](#)), falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, il est également renoncé à la poursuite pénale à ce sujet ([art. 186 al. 3 LIFD](#) et [art. 59 al. 2^{bis} LHID](#)).

Il en est de même pour les cas de détournement de l'impôt à la source. La dénonciation spontanée de la soustraction d'impôt a pour conséquence la renonciation à la poursuite pénale pour cette infraction ([art. 187 al. 2 LIFD](#) et [art. 59 al. 2^{ter} LHID](#)).

⁴ Voir à ce sujet l'article « [Rappel d'impôt](#) » du recueil Information fiscales.

2.5 Instigation, complicité et participation

2.5.1 Notions

Les actes de participation doivent être distingués de l'acte principal (par exemple soustraction consommée ou tentative de soustraction). Le participant est sanctionné indépendamment de la culpabilité du contribuable et encourt une peine même dans les cas où celui-ci ne serait pas lui-même punissable. En revanche, l'acte principal doit nécessairement avoir été commis.

Peuvent entrer en considération comme participants, le représentant légal ou contractuel du contribuable, des employés du contribuable, ainsi que des organes ou représentants de la personne morale contribuable ([art. 177 LIFD](#) et [art. 56 al. 3 LHID](#)).

Les **personnes morales** peuvent également être punies pour des actes de participation à des soustractions commises par des tiers si des agissements de ce genre ont eu lieu dans l'exercice de leur activité ([art. 181 al. 2 LIFD](#) et [art. 57 al. 2 LHID](#)). Ainsi par exemple, une fiduciaire serait punie si elle a accepté un mandat et que le collaborateur responsable a commis un acte de participation (même à l'insu de son employeur).

On distingue trois genres d'actes de participation.

- Il y a **instigation** lorsque quelqu'un **incite intentionnellement** autrui à **commettre l'acte principal répréhensible** ([art. 24 CP](#)). L'instigateur s'en prend donc à une personne non encore décidée à agir. C'est par exemple le cas lorsque le représentant contractuel d'un contribuable propose à ce dernier, et l'encourage, à commettre une soustraction fiscale.
- La **complicité** est le fait d'une personne qui **prête intentionnellement assistance** à l'auteur principal pour commettre les agissements ([art. 25 CP](#)). Le complice apporte une contribution ayant un lien de causalité avec l'acte principal. Il le favorise. C'est par exemple le cas si le comptable d'une entreprise, sur l'injonction du propriétaire de l'exploitation, omet de comptabiliser certaines recettes. Bien que le comptable constate que les ventes et les profits sont trop faibles, mais il n'entreprend rien pour corriger les écritures comptables et établit la déclaration d'impôt sur la base des faux montants comptables. Ce faisant, il se rend complice d'une soustraction d'impôt.
- Etant donné que la soustraction d'impôt constitue une infraction – supposant des circonstances personnelles spéciales – qui ne peut être commise que par un contribuable, un tiers ne peut pas être un participant principal. Le **représentant contractuel** ne peut donc pas être puni pour sa **participation** en tant qu'auteur ou coauteur d'une soustraction consommée ou d'une tentative de soustraction, même s'il conçoit, planifie et exécute tous les actes de soustraction et que le contribuable lui-même ne fait que signer la (fausse) déclaration d'impôt. Ce comportement de délinquant va au-delà de l'instigation ou de la complicité. Sans réglementation particulière, ce représentant resterait impuni.

Le représentant devrait toutefois pouvoir être également poursuivi pour les actions illégales de tels cas. C'est pourquoi une norme pénale « sur mesure », s'appliquant spécialement au représentant contractuel, a été créée ([art. 177 al. 1 LIFD](#) et [art. 56 al. 3 LHID](#)).

La disposition pénale applicable aux représentants fiscaux distingue deux notions :

- « commettre une soustraction d'impôt » signifie que le représentant perpètre des actes qui entraînent une soustraction fiscale pour une autre personne.

- « participer à une soustraction d'impôt », signifie que le représentant se rend complice du contribuable au sens de l'[art. 25 CP](#).

Cette infraction spéciale ne peut être commise que par ceux qui agissent en tant que représentants.

Les actes de participation **ne sont punissables** tant sur le plan fédéral que sur le plan cantonal **que s'ils ont été commis intentionnellement**. En revanche, la soustraction d'impôt entraîne une sanction pour son auteur même s'il a agi par négligence (*cf. chiffre 2.1.2.1*).

Quant à la **tentative d'instigation**, elle est **exemptée de toute peine** compte tenu que l'acte principal répréhensible n'a pas été commis ou tenté dans ce cas. Seule la tentative d'instigation à un crime est punissable ([art. 24 al. 2 CP](#)).

2.5.2 Amnistie fiscale pour des actes de participations

Celui qui, intentionnellement, a incité à une soustraction d'impôt, y a prêté son assistance, l'a commise en qualité de représentant du contribuable ou y a participé, peut également la dénoncer spontanément et éviter ainsi toute poursuite pénale.

Cette **amnistie individuelle** (impunité) est accordée pour autant qu'une personne se dénonce pour la première fois et que les deux conditions suivantes soient respectées ([art. 175 al. 3 let. a et b LIFD](#) et [art. 56 al. 1^{bis} let. a et b LHID](#)) :

- aucune autorité fiscale n'en a connaissance ; et
- la personne collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt.

Si tel est le cas, il est renoncé à la poursuite pénale et la responsabilité solidaire pour le paiement de l'impôt soustrait est supprimée ([art. 177 al. 3 LIFD](#) et [art. 56 al. 3^{bis} LHID](#)).

2.6 Responsabilité des héritiers

En matière d'IFD, la responsabilité des héritiers découle de l'[art. 12 LIFD](#) qui règle la succession fiscale. Selon le texte de cette disposition, **les héritiers d'un contribuable défunt lui succèdent dans ses droits et obligations**. Ils répondent solidairement des impôts dus jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avances d'hoirie.

La responsabilité du conjoint survivant s'étend à concurrence de sa part héréditaire et sur la part de bénéfice ou de la communauté supplémentaire qu'il reçoit du fait de son régime matrimonial. Quant au partenaire enregistré, à concurrence de sa part héréditaire et du montant qu'il reçoit en vertu d'une convention sur les biens.

Lorsqu'un héritier répudie la succession ou s'il perd d'une autre manière la qualité d'héritier, il n'est plus le successeur du défunt et ne peut donc logiquement plus être tenu pour responsable de ses dettes vis-à-vis du fisc.

2.6.1 Décès survenant après l'entrée en force d'une amende pour soustraction

Si au décès du *de cuius*, le montant du rappel d'impôt a été fixé par une décision entrée en force mais non encore payé, le montant du rappel d'impôt représente en soi une dette du *de cuius*. En raison du caractère hautement personnel des peines (et donc aussi des amendes), elles ne peuvent pas être transmises aux héritiers. L'amende entrée en force qui n'a pas encore été payée par le défunt, garde son caractère de peine et s'éteint donc au décès du contribuable condamné.

2.6.2 Soustraction découverte après le décès

En revanche, lorsque la procédure en soustraction n'est pas encore close au moment du décès du contribuable, la procédure pénale s'éteint ou – si elle n'a pas encore été ouverte – ne peut plus être ouverte. Seule la procédure en rappel d'impôt peut être poursuivie ou intentée afin de déterminer et recouvrer l'impôt dû par le contribuable décédé.⁵

Dans la mesure où le contribuable décédé n'avait pas encore déposé sa déclaration d'impôt, cette tâche incombe aux héritiers. Si, à cette occasion, ils violent leurs obligations de procédure, ils sont eux-mêmes passibles de poursuites pour violation des obligations procédurales. Les héritiers ne sont passibles de poursuites pour (leur propre) soustraction fiscale que s'ils ne déclarent pas, ou pas intégralement, les parts de l'héritage et/ou les revenus qui leur reviennent.

⁵ Voir à ce sujet l'article « [Rappel d'impôt](#) » du recueil Information fiscales.

3 RESPONSABILITÉS ET PROCÉDURES

3.1 Contraventions

Selon le droit pénal suisse, les infractions sont considérées comme des contraventions si elles sont passibles d'une amende. En droit fiscal, il s'agit de la violation des règles de procédure et notamment de la soustraction d'impôt. Les administrations fiscales cantonales sont compétentes pour les procédures pénales pour violation des règles de procédure et pour soustraction d'impôt ([art. 57^{bis} LHID](#)). La soustraction d'impôt en matière d'IFD est également poursuivie par les administrations fiscales cantonales ([art. 182 LIFD](#)).

Pour ces procédures pénales, les administrations fiscales cantonales appliquent par analogie les mêmes règles de procédure que pour la procédure de taxation ([art. 182 al. 3 LIFD](#) et [art. 57^{bis} al. 3 LHID](#)). Toutefois, contrairement à la procédure de taxation, les personnes concernées (les inculpés) ne sont pas tenues de collaborer car elles ont le droit de ne pas s'auto-incriminer (principe de non-incrimination [art. 6](#) de la [Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 \[CEDH\]](#) et [art. 14 al. 3 let. g](#) du [Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966](#)). En revanche, les administrations fiscales cantonales ne disposent d'aucune mesure d'enquête pénale (les saisies par exemple). Le déséquilibre entre les droits de la défense et les mesures d'enquête devient particulièrement évident dans les affaires complexes, à savoir les affaires de soustraction fiscale intercantionales et internationales. C'est pourquoi l'AFC peut mener des enquêtes pénales dans les cas graves (*cf. chiffre 5*). Dans ces cas, les administrations fiscales cantonales restent toutefois compétentes pour infliger les amendes. Leurs décisions pénales peuvent faire l'objet d'un recours devant les tribunaux administratifs cantonaux puis d'un recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral.

3.2 Délits

Les délits sont des infractions passibles d'une peine privative de liberté. Ces procédures pénales relèvent exclusivement de la compétence des ministères publics. Les sanctions sont prononcées par les tribunaux pénaux cantonaux compétents tant pour l'IFD que pour les impôts directs cantonaux et communaux ([art. 188 al. 1 LIFD](#) et [art. 61 LHID](#)). La procédure est régie par les dispositions pertinentes du code de procédure pénale.

Les jugements cantonaux de dernière instance cantonale peuvent faire l'objet d'un recours en matière pénale devant le Tribunal fédéral ([TF], [art. 188 al. 3 LIFD](#) et [art. 61 LHID](#)).

4 DÉLAIS DE PRESCRIPTION

4.1 Principes

Tant le droit de mener une poursuite pénale que le droit d'exécuter une peine entrée en force doivent être exclus après l'écoulement d'un certain temps. Il s'agit de protéger les intérêts publics (en particulier la sécurité du droit et la paix juridique), d'assurer la disponibilité et la fiabilité de certaines preuves et de répondre au besoin de sanctionner qui décline avec l'écoulement du temps.

Pour cette raison, les droits et les créances se prescrivent, c'est-à-dire qu'ils ne peuvent plus être exercés ou exécutés **après l'écoulement d'un certain temps**. La prescription éteint non seulement les droits des administrés contre l'État, mais aussi les droits de l'État contre les administrés.

Il convient de distinguer entre la **prescription de l'action pénale**, c.-à-d. l'extinction du droit de poursuivre une infraction, lorsque la poursuite n'a pas été engagée ou n'a pas été menée à son terme, et la **prescription de la peine**, c.-à-d. l'extinction du droit de l'État de faire exécuter une peine entrée en force, qui n'a pas encore été exécutée.

En outre, les délais de prescription diffèrent en fonction du genre d'infraction.

4.2 Prescription de l'action pénale

4.2.1 Dispositions selon les lois fiscales

Aussi bien la LIFD que la LHID prévoient que le droit d'engager une poursuite pénale se prescrit au bout d'un certain temps. Les infractions pénales et les délais de prescription de l'action de la LHID sont identiques à ceux de la LIFD. Les dispositions de la LHID sont exhaustives, de sorte que les cantons n'ont plus aucune marge de manœuvre. Ainsi, les dispositions des lois fiscales cantonales concernant la prescription de l'action pénale correspondent à celles de la LIFD.

4.2.2 Application du Code pénal pour les infractions fiscales

En vertu du principe de la non-rétroactivité de la loi pénale ([art. 2 al. 1 CP](#)), c'est le droit en vigueur au moment des faits reprochés qui est applicable (sous réserve de la *lex mitior*, cf. *chiffre* 4.2.3 ci-dessous). C'est pourquoi l'ancien et le nouveau droit de la prescription sont présentés ci-après.

Lors de la révision du droit de la prescription dans le Code pénal suisse (entré en vigueur le 1^{er} octobre 2002), les délais de prescription fixés dans d'autres lois fédérales ont également été adaptés par la norme de conversion de l'[art. 333 al. 5 CP](#), reprise à l'[art. 333 al. 6 CP](#) (entré en vigueur le 1^{er} janvier 2007). Les délais de prescription de l'action pénale ont été prolongés de moitié pour les délits ([art. 333 al. 6 let. a CP](#)) et de la durée ordinaire pour les contraventions ([art. 333 al. 6 let. b CP](#)). Le délai de prescription applicable aux contraventions a été modifié par voie jurisprudentielle, afin qu'il n'excède pas le délai de prescription applicable aux délits (ATF 134 IV 328 consid. 2.1). L'[art. 333 al. 6 let. c CP](#) a en outre abrogé les règles relatives à l'interruption de la prescription de l'action pénale (art. 184 al. 2 aLIFD). La prescription de l'action pénale ne court plus si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu ([art. 333 al. 6 let. d CP](#)). Ces dispositions étaient applicables jusqu'à ce que la LIFD soit adaptée au 1^{er} janvier 2017. Avec la modification de la LIFD et de la LHID les

délais de prescription ont été adaptés dans ces lois, de sorte que l'[art. 333 al. 6 CP](#) n'était, depuis lors, plus applicable pour les infractions fiscales. Cette dernière disposition a d'ailleurs été abrogée le 1^{er} juillet 2023 lors de l'adaptation du droit pénal accessoire au droit des sanctions modifié (voir à ce sujet la [Loi fédérale sur l'adaptation du droit pénal accessoire au droit des sanctions modifié du 17 décembre 2021](#) ainsi que le [Message concernant la loi fédérale sur l'harmonisation des peines et la loi fédérale sur l'adaptation du droit pénal accessoire au droit des sanctions modifié du 25 avril 2018](#)). En ce qui concerne le droit transitoire, cf. *chiffre* 4.2.3 ci-dessous.

4.2.3 *Lex mitior*

Selon le principe de la *lex mitior*, une nouvelle loi est applicable aux infractions commises avant son entrée en vigueur si l'auteur n'est mis en jugement qu'après cette date et si cette nouvelle loi lui est plus favorable que la loi en vigueur au moment de l'infraction ([art. 2 al. 2 CP](#)). Ce principe s'applique tant à la prescription de l'action pénale qu'à la prescription de la peine ([art. 389 al. 1 CP](#) en lien avec l'[art. 333 al. 1 CP](#)).

Dans la révision entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2017, le législateur a expressément prévu le principe de la *lex mitior* à l'[art. 205f LIFD](#). Les nouvelles dispositions en matière de prescription sont applicables aux infractions qui ont été commises durant les périodes fiscales antérieures au 1^{er} janvier 2017, mais qui sont jugées sous le nouveau droit, s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales.

4.2.4 Contraventions fiscales

4.2.4.1 Violation des obligations de procédure

Tant en matière d'IFD que pour les impôts cantonaux et communaux, le droit d'engager une poursuite pénale en cas de **violation des obligations de procédure** se prescrit par **trois ans** à compter de la clôture définitive de la procédure de taxation, de réclamation ou de recours, au cours de laquelle la violation des obligations de procédure a été commise ([art. 184 al. 1 let. a LIFD](#) et [art. 58 al. 1 LHID](#)).

4.2.4.2 Tentative de soustraction d'impôt

Tant en matière d'IFD que pour les impôts cantonaux et communaux, le droit d'engager une poursuite pénale en cas de tentative de soustraction d'impôt se prescrit par **six ans** à compter de la clôture définitive de la procédure de taxation, de réclamation ou de recours, au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise ([art. 184 al. 1 let. a LIFD](#) et [art. 58 al. 1 LHID](#)).

4.2.4.3 Soustraction d'impôt consommée

Tant en matière d'IFD que pour les impôts cantonaux et communaux, le **délai de prescription** de l'action pénale en cas de soustraction d'impôt consommée est de **dix ans** à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète, ou pour laquelle l'impôt à la source n'a pas été perçu conformément à la loi ([art. 184 al. 1 let. a LIFD](#) et [art. 58 al. 2 let. a LHID](#)).

La **poursuite pénale** de la soustraction d'impôt consommée se prescrit également par **dix ans** à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée a été obtenue, ou des biens successoraux ont été dissimulés ou distraits dans la procédure d'inventaire ([art. 184 al. 1 let. b LIFD](#) et [art. 58 al. 2 let. b LHID](#)).

4.2.5 Délits fiscaux

Tant au niveau fédéral que dans tous les cantons, la poursuite pénale des **délits fiscaux** (usage de faux et détournement de l'impôt à la source ; cf. *chiffre* 2.2) se prescrit par **15 ans** à compter du jour où le délinquant a exercé sa dernière infraction ([art. 189 LIFD](#) et [art. 60 LHID](#)).

4.2.6 Terme du cours des délais

Pour les contraventions régies par les [art. 184 LIFD](#) et [58 LHID](#), la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente conformément à l'[art. 182 al. 1 LIFD](#) avant l'échéance du délai de prescription ([art. 184 al. 2 LIFD](#) et [art. 58 al. 3 LHID](#)). Un prononcé d'amende émis par l'administration fiscale cantonale compétente est considéré comme telle décision.

S'agissant des délits fiscaux, le délai de prescription ne court plus si un jugement de première instance a été rendu avant son échéance. L'ordonnance pénale ([art. 352 ss](#) du [Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007 \[CPP\]](#)) frappée d'opposition n'est pas assimilée à un jugement de première instance au sens de l'[art. 97 al. 3 CP](#). Elle ne met pas fin au cours de la prescription.

4.3 Prescription de la peine

La prescription de la peine éteint le droit de l'État de faire exécuter une sanction qui n'a pas encore été exécutée.

La LIFD contient une disposition spécifique relative à la prescription de la peine des contraventions ([art. 185 al. 2 LIFD](#)). Elle ne contient pas de disposition correspondante pour les délits fiscaux, auxquels sont applicables par conséquent les dispositions du CP en la matière ([art. 333 al. 1 CP](#)).

La LHID ne contient pas de disposition relative à la prescription de la peine des contraventions. Les lois fiscales cantonales contiennent différentes règles. Certaines contiennent des délais de prescription spécifiques, d'autres renvoient à la LIFD et d'autres encore appliquent les délais de prescriptions des créances fiscales.

Selon l'[art. 185 al. 2 LIFD](#), la perception des amendes et des frais se prescrit par **cinq ans** à compter de l'entrée en force de la taxation. S'agissant de l'amende, le délai de prescription de la peine ne peut commencer à courir qu'à partir du jour où l'amende est entrée en force ([art. 185 al. 2 LIFD cum art. 121 LIFD](#) ; cf. [art. 100 CP](#) par analogie).

Contrairement à la prescription de l'action pénale, la révision entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2017 maintient la distinction entre prescription relative et prescription absolue. Le délai de prescription relative est de **cinq ans**. La **prescription relative** peut être suspendue ou interrompue ([art. 185 al. 3 LIFD](#)). La **prescription absolue** est acquise dans tous les cas **dix ans** après la fin de l'année au cours de laquelle les impôts ont été fixés définitivement ([art. 185 al. 4 LIFD](#)).

Il s'agit ici de délais généraux s'appliquant à toutes les créances fiscales, ainsi que le prévoit l'[art. 121 LIFD](#) et l'[art. 47 LHID](#). L'[art. 185 al. 3 LIFD](#) stipule que la suspension et l'interruption sont régies par l'[art. 120 al. 2 et 3 LIFD](#).

La prescription ne court pas ou est suspendue :

- pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision ;
- aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné ;
- aussi longtemps que le contribuable ou un codébiteur n'a pas de domicile fiscal en Suisse ou n'y est pas en séjour.

Un nouveau délai commence à courir avec :

- tout acte officiel visant à fixer ou à faire valoir la créance d'impôt, qui est porté à la connaissance du contribuable ou d'un codébiteur ;
- toute reconnaissance expresse de la créance d'impôt par le contribuable ou un codébiteur ;
- le dépôt d'une demande en remise d'impôt ;
- l'introduction d'une poursuite pénale pour soustraction d'impôts consommée ou pour délit fiscal.

La prescription est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de l'impôt ou de l'amende (invitation au paiement, réquisition de poursuite, demande de sûretés, etc.).

Etant donné que la LIFD ne contient pas de règles spécifiques relatives à la prescription de la peine des délits fiscaux, les dispositions des [art. 99 et 100 CP](#) sont applicables ([art. 333 al. 1 CP](#)). Ainsi, les peines privatives de liberté prononcées pour fraude fiscale et détournement de retenues à la source se prescrivent par **15 ans** ([art. 99 al. 1 let. d CP](#)). Le CP prévoit un délai unique de prescription, qui ne peut pas être interrompu.

5 MESURES SPÉCIALES D'ENQUÊTE DE L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

5.1 Introduction

Malgré les risques encourus, certains contribuables, personnes physiques ou morales, commettent des soustractions importantes d'impôt durant plusieurs périodes fiscales à l'aide de moyens particulièrement astucieux. En effet, certains tirent parti de l'usage de structures insolites afin de servir d'écran, d'autres font usage de titres faux ou falsifiés, ou encore répartissent leurs sources de revenus par le biais de sociétés domiciliées dans différents cantons et/ou à l'étranger.

Sur la base de certains indices, l'autorité fiscale demande des renseignements complémentaires qui parfois restent lettre morte. Des contribuables récalcitrants persistent dans leur attitude, ce qui a pour conséquence que le travail de l'autorité fiscale aboutit dans une impasse. Dans ces cas, il est procédé, sur la base d'une appréciation minutieuse (coefficient expérimentaux, évolution de fortune et train de vie du contribuable) à une taxation d'office ([art. 130 al. 2 LIFD](#) et [art. 46 al. 3 LHID](#)).

Toutefois, des preuves sont nécessaires pour les procédures pénales relatives à la soustraction fiscale. Confrontées à ce genre de situation, les administrations fiscales cantonales se trouvent démunies compte tenu du fait qu'elles ne disposent pas de moyens coercitifs supplémentaires pour établir les faits. Pour ces cas, la LIFD prévoit que l'AFC peut intervenir et recourir à des mesures d'enquête spéciales. Au sein de l'AFC, la Division affaires pénales et enquêtes (DAPE) est responsable de ces procédures. Cette dernière peut agir sur tout le territoire suisse et dispose de moyens de contrainte proportionnés à ce genre de situation.

Le point de départ de ces enquêtes est généralement l'information fournie par les administrations fiscales cantonales, les services internes de l'AFC, voire d'autres autorités qui renseignent la DAPE au sujet d'états de fait suspects constatés dans le cadre de leurs propres activités. Les dénonciations de particuliers permettent aussi de découvrir des faits inconnus des autorités fiscales.

5.2 Enquête

5.2.1 Base légale

Les mesures spéciales d'enquête sont réglées par les [art. 190 à 195 LIFD](#) ainsi que par l'[Ordonnance sur les mesures spéciales d'enquête de l'AFC du 31 août 1992](#). Ces mesures, qu'elles soient dirigées contre les personnes inculpées ou contre les tiers, sont diligentées d'après les [art. 19 à 50⁶](#) de la [Loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 \(DPA\)](#).

Compte tenu de leur nature pénale, ces mesures obéissent également aux principes généraux du droit pénal, en particulier à l'[art. 6](#) de la [Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950](#)⁷ (CEDH ; droit à un procès équitable et présomption d'innocence).

⁶ A l'exclusion de l'[art. 19 al. 3 DPA](#) relatif à l'arrestation provisoire.

⁷ Entrée en vigueur pour la Suisse le 28 novembre 1974.

Sur la base de la présomption d'innocence, les enquêteurs doivent prouver la culpabilité des personnes inculpées. Par conséquent, les preuves doivent être recueillies d'office, indépendamment de l'offre de preuves des inculpés. Les preuves doivent également être recueillies de manière objective, c'est-à-dire que les preuves à charge et à décharge doivent être examinées dans la même mesure.

L'AFC a une compétence d'enquête seulement dans ces procédures. Les administrations fiscales cantonales sont compétentes pour prononcer la sanction et donc pour rendre un prononcé d'amende.

5.2.2 Conditions

Pour de telles mesures, l'AFC requiert l'autorisation de la cheffe du Département fédéral des finances (DFF). Une fois cette autorisation accordée, la DAPE ouvre une procédure pénale et engage ainsi l'enquête pénale.

Chaque enquête de la DAPE doit reposer sur des indices suffisants d'infractions, à l'instar de toute autre enquête pénale. Un soupçon est suffisant si des indices **importants** et **concrets** permettent de présumer qu'une infraction a été commise.

L'[art. 190 al. 2 LIFD](#) définit la notion de « graves infractions fiscales » de manière exemplative en citant la soustraction continue de montants importants d'impôt ([art. 175 et 176 LIFD](#)) et les délits fiscaux ([art. 186 et 187 LIFD](#)). La soustraction d'impôt doit donc porter sur des montants importants et être répétée sur plusieurs exercices. S'agissant des délits, la loi ne fixe aucune exigence particulière. Selon l'[art. 194 LIFD](#), il doit s'agir d'une soustraction d'impôt ou d'un délit au sens des [art. 175 ss. LIFD](#). Au surplus, la soustraction d'impôt doit être importante eu égard au principe de proportionnalité.

5.2.3 Mesures de contrainte

5.2.3.1 Perquisition domiciliaire

La perquisition domiciliaire et la fouille de personnes sont réglées à l'[art. 48 DPA](#). Toute perquisition nécessite un mandat écrit de la directrice de l'AFC. Néanmoins, si un mandat de perquisition ne peut être obtenu à temps, l'enquêteur de la DAPE peut lui-même ordonner une perquisition et y procéder. Cela peut être le cas, par exemple, si une perquisition en cours révèle qu'il y a une archive dans un autre bâtiment qui peut contenir des données importantes.

Une perquisition est autorisée si l'on peut s'attendre à ce que le lieu en question contienne des objets ou des valeurs soumis au séquestre ou des traces de l'infraction poursuivie.

Le propriétaire des locaux doit être informé de la perquisition ou être appelé à y assister. S'il est absent, un parent ou une personne du ménage peut également être présent. Au demeurant, chaque perquisition doit, en vertu de la loi, être en principe menée en présence de l'officier public. Celui-ci agit en tant qu'observateur neutre qui s'assure que l'enquête reste dans le cadre de son objectif (préservation des preuves). Les officiers publics sont désignés par l'autorité cantonale compétente. Au cas où un enquêteur de la DAPE perquisitionne de son propre chef, il doit faire intervenir un membre de l'autorité communale voire d'un fonctionnaire du canton, du district ou de la commune. Toutefois, s'il y a péril en la demeure ou si l'occupant des locaux y consent, la perquisition peut avoir lieu sans l'assistance d'officiers publics, de personnes du ménage ou de parents ([art. 49 al. 2 DPA](#)).

5.2.3.2 Perquisition des papiers

Une perquisition visant des papiers doit être exécutée avec les plus grands égards pour les secrets privés. En particulier, ceux-là ne seront examinés que s'ils contiennent apparemment des écrits importants pour l'enquête en question ([art. 50 al. 1 DPA](#)). Au surplus, doivent être sauvegardés le secret de fonction ainsi que les secrets confiés aux ecclésiastiques, avocats, notaires, médecins, pharmaciens, sage-femmes et à leurs auxiliaires, en vertu de leur ministère ou de leur profession ([art. 50 al. 2 DPA](#)). En revanche, le **secret bancaire ne peut pas être invoqué**.

Avant toute perquisition, le détenteur des papiers doit donc, chaque fois que cela est possible, être invité à en indiquer le contenu. Il peut également s'opposer à leur perquisition. Le cas échéant, les documents sont mis sous scellés et déposés en lieu sûr jusqu'à ce que la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral statue sur l'admissibilité de leur perquisition ([art. 25 al. 1](#) et [art. 50 al. 3 DPA](#)). Dans l'intervalle, ils sont soumis à une interdiction d'accès. Il appartient à l'AFC de déposer une requête de levée des scellés devant la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral, qui statuera sur l'admissibilité de la perquisition des papiers.

Si la perquisition des papiers est admise dans son principe, l'AFC est autorisée à lever les scellés et à perquisitionner les papiers. À cette fin – comme dans le cas d'une saisie des papiers à l'occasion d'une perquisition domiciliaire – le propriétaire des documents est régulièrement consulté. Les papiers pouvant servir de pièces à conviction sont alors séquestrés. Lorsqu'un secret au sens de l'[art. 50 al. 2 DPA](#) est en jeu, c'est la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral qui procède au tri des documents dans la procédure de levée des scellés.

Le secret des avocats couvre uniquement l'ensemble des papiers obtenus dans l'exercice de la profession d'avocat. D'autres activités exercées par un avocat, par exemple la gestion de sociétés ou des opérations financières effectuées à titre fiduciaire, ainsi que sa propre comptabilité, ne sont pas couvertes par le secret des avocats.

5.2.3.3 Séquestre

Le séquestre peut être ordonné vis-à-vis de tout propriétaire, indépendamment du fait que cette personne soit ou non inculpée. Il est distingué entre le **séquestre à titre de preuve** et le **séquestre à titre conservatoire**. Le séquestre à titre de preuve tend à conserver tout ce qui est en mesure de favoriser la découverte de la vérité. Le séquestre à titre conservatoire se traduit pour sa part par la saisie des objets et autres valeurs qui seront vraisemblablement confisqués ainsi que des dons et autres avantages qui seront dévolus à l'Etat ([art. 46 al. 1 DPA](#)). Cela inclut typiquement le succès produit obtenu par l'infraction (et donc illégalement). S'agissant d'une soustraction d'impôt, le gain illicite correspond au montant d'impôt éludé, à l'exclusion des amendes et des frais.

5.2.4 Autres moyens d'enquête

5.2.4.1 Edition d'actes

En vertu du principe de proportionnalité, il peut être opportun de requérir l'édition d'actes plutôt que de procéder à une perquisition domiciliaire. La demande d'édition d'actes est moins intrusive dans la vie privée des personnes concernées que la perquisition domiciliaire. Un mandat n'est pas nécessaire.

Comme dans le cas d'une perquisition des papiers, le propriétaire des documents peut également exiger la mise sous scellés des papiers.

5.2.4.2 Demande d'informations

Les agents de la DAPE peuvent de surcroît solliciter des informations orales ou écrites de quiconque pourrait aider à la manifestation de la vérité ([art. 40 DPA](#)). Cette compétence correspond à celle de la police au stade des recherches préliminaires. Les individus visés ont le statut de personne entendue à titre de renseignements.

5.2.4.3 Auditions

Trois catégories de personnes sont susceptibles, dans le cadre de l'enquête pénale, d'aider dans la quête de la vérité : l'inculpé, le témoin et la personne entendue à titre de renseignements.

L'**inculpé** n'est toutefois pas obligé de collaborer à la manifestation de la vérité. Il peut garder le silence et n'est pas tenu de produire des moyens de preuve et a le droit de mentir s'il choisit de s'exprimer ([art. 39 DPA](#)).

Le **témoin** doit pour sa part faire le récit exact de ce qu'il a vu ou entendu, de façon directe ou indirecte, sous peine de se rendre coupable d'un refus injustifié de déposer, voire d'un faux témoignage, sauf empêchements de témoigner et motifs de refus de déposer ([art. 41 DPA](#)). Les réviseurs et les employés de banque en particulier n'en bénéficient normalement pas.

Les personnes qui ne sont pas elles-mêmes accusées de l'infraction faisant l'objet de l'enquête, mais qui ne peuvent être exclues comme auteurs ou participants, sont **auditionnées à titre de renseignements** ([art. 40 DPA](#)). Ces personnes n'ont aucune obligation de déposer et elles peuvent faire valoir le droit de refuser de déposer.

5.2.5 Droits essentiels de l'inculpé

5.2.5.1 Demande d'informations

Les droits de la défense confèrent à l'inculpé en cours d'enquête en particulier les droits de participer à l'administration des preuves, de requérir des compléments d'instruction et d'accéder au dossier ([art. 35 DPA](#)).

Il a notamment le droit d'assister à l'audition du témoin et de la personne entendue à titre de renseignements ainsi que de poser des questions complémentaires ([art. 41 al. 3 DPA](#)).

L'inculpé peut encore proposer aux agents de la DAPE de procéder à des actes d'enquête déterminés ([art. 37 al. 2 DPA](#)).

Toute personne inculpée peut enfin en principe avoir accès au dossier de l'enquête menée à son encontre, au besoin sous surveillance. Ce droit peut cependant être restreint totalement ou partiellement eu égard à des intérêts supérieurs ([art. 36 DPA](#)).

5.2.5.2 Plainte au sujet des actes d'enquête

Les actes d'enquête de la DAPE peuvent être contestés par la voie de la plainte, conformément aux [art. 26 ou 27 DPA](#), selon qu'il s'agit respectivement de mesures de contrainte ou d'autres actes. Les dispositions procédurales consacrées par l'[art. 28 DPA](#) sont en principe communes.

5.3 Clôture de l'enquête

5.3.1 Rapport d'enquête

Aussitôt qu'une enquête est achevée, la DAPE doit établir un rapport et le remettre à l'inculpé et aux administrations cantonales de l'IFD concernées ([art. 193 al. 1 LIFD](#)).

Doivent y figurer essentiellement l'identité de l'inculpé, un résumé des faits, une appréciation juridique et les conclusions de la DAPE. Lorsque la DAPE aboutit à la conclusion qu'une infraction a été commise, son rapport consignera en outre toutes les circonstances nécessaires à la fixation d'une peine.

L'inculpé peut, dans les 30 jours à compter de la notification du rapport, déposer ses observations et requérir des compléments d'enquête. Pour ce faire, il a le droit, dans le même délai, de consulter le dossier dans son intégralité.

Aucune voie de droit n'est ouverte contre la notification du rapport et de son contenu. Quant à la requête en complément d'enquête rejetée, elle peut derechef être soumise aux autorités cantonales ([art. 193 al. 4 LIFD](#)).

S'il n'existe pas de charges suffisantes à l'encontre d'une personne poursuivie, le rapport de la DAPE doit indiquer que l'enquête a été close par un non-lieu.

5.3.2 Suite de la procédure

Lorsqu'une demande d'enquête complémentaire a été acceptée et qu'aucun changement n'est intervenu dans les conclusions, la DAPE transmet ensuite la cause à l'autorité cantonale compétente de l'IFD ou à l'autorité pénale cantonale compétente s'agissant respectivement d'une soustraction d'impôt ou d'un délit fiscal ([art. 194 LIFD](#)).

Dans le cadre des procédures cantonales en raison de soustraction d'impôt, les droits du contribuable en tant qu'inculpé demeurent réservés. L'autorité fiscale cantonale prononce les amendes, rend les décisions sur réclamation ou recours, et est impliquée dans les procédures de recours devant les autorités cantonales ou fédérale le cas échéant. L'autorité fiscale cantonale a également qualité pour recourir. L'AFC est aussi impliquée dans les procédures devant les instances cantonales et fédérale ([art. 142](#), [art. 145 et 146 LIFD](#)).

6 RÉSUMÉ

En matière d'IFD, toute introduction d'une procédure de poursuite pénale ensuite de soustraction d'impôt ou de délit fiscal entraîne également l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt.

En cas de soustraction, aussi bien l'intention que la négligence sont punissables. En cas d'instigation à la soustraction fiscale, seule l'intention est punissable.

Un usage de faux est réalisé s'il est commis dans le but de commettre une soustraction, avec l'usage d'un titre faux, falsifié ou inexact quant à son contenu. Pour être punissable, l'usage de faux doit avoir été commis intentionnellement. La complicité, l'instigation et la participation (actes de participation) ne sont également punissables qu'en cas d'intention.

L'auteur ne peut en principe qu'être une personne physique. Uniquement en cas de soustraction de l'impôt sur le bénéfice et le capital ainsi qu'en cas de participation à de tels actes par des personnes morales, la personne morale est elle-même punissable.

Une dénonciation spontanée peut être effectuée aussi bien par l'auteur, l'instigateur, le complice, ainsi que par les organes d'une personne morale. Celui qui se dénonce n'encourt aucune peine lors de la première dénonciation spontanée si les conditions de la dénonciation spontanée sont remplies.

La procédure pénale pour les infractions fiscales est généralement menée par les cantons (administration fiscale puis tribunaux administratifs cantonaux). L'AFC a, dans des cas particuliers, sa propre compétence pour mener des mesures spéciales d'enquête. Cette compétence inclut l'enquête, c'est-à-dire que la décision sur la sanction reste du ressort des autorités cantonales. Ces enquêtes pénales sont menées selon le droit pénal administratif. Elles permettent d'investiguer dans des cas de graves soustractions d'impôt et de les poursuivre. Dans ce cas, le secret bancaire ne s'applique pas.

* * * * *