La fraude fiscale : une notion aux multiples facettes

Autor(en): **Oberson, Xavier**

Objekttyp: **Article**

Zeitschrift: **Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales**

Band (Jahr): **59 (2001)**

Heft 1: **Colloque "La fraude fiscale"**

PDF erstellt am: **14.05.2024**

Persistenter Link: https://doi.org/10.5169/seals-141066

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.
Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.
Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

Ein Dienst der *ETH-Bibliothek*
ETH Zürich, Rämistrasse 101, 8092 Zürich, Schweiz, www.library.ethz.ch

http://www.e-periodica.ch

LA FRAUDE FISCALE. UNE NOTION AUX MULTIPLES FACETTES

Xavier OBERSON
Professeur à l'Université de Genève, avocat

1. Introduction

Fraude fiscale[1]. Un mot magique qui évoque des attitudes aux relents sulfureux. Cela dit, à y regarder de plus prêt, on ne sait pas vraiment à quoi l'on fait allusion. Le flou qui entoure cette notion peu claire, et souvent utilisée, ne fait que renforcer l'opacité des débats. Pour ouvrir la discussion, je souhaiterais tenter de cerner un peu mieux ce terme, dans une perspective suisse. En effet, lorsqu'on parle de fraude fiscale on doit distinguer entre divers types de comportements pas forcément illégaux, ni toujours pénalement répréhensibles. Cette approche, typiquement académique, n'est pas sans intérêt car, comme on le verra par la suite, les conséquences de ces diverses qualifications sont fondamentalement différentes, tant sous l'angle de la répression, que sous celui des relations internationales, notamment dans la perspective d'un échange de renseignements. Les normes de protection en faveur du contribuable ne sont pas non plus les mêmes suivant la gravité des infractions commises.

2. De l'économie d'impôt à l'escroquerie fiscale

Le contribuable, pas encore nécessairement fraudeur, peut adopter diverses attitudes face au fisc. Dans un ordre croissant vers l'horreur en voici les catégories principales.

Tout d'abord, il faut rappeler que *l'économie d'impôts*, selon le Tribunal fédéral, n'est pas répréhensible. Tout un chacun est en droit d'organiser librement ses affaires aux fins de payer moins d'impôts (on parle aussi de planification ou d'optimisation fiscale). Dans ce contexte, il est loisible à un contribuable de préférer choisir son domicile dans un Etat à fiscalité faible ou, dans une perspective helvétique, de réaliser des gains en capital non imposables plutôt que des revenus de la fortune (dividendes notamment) qui sont pleinement soumis.

La situation se corse lorsque le contribuable déploie trop d'ingénuité pour mettre sur pied une situation correcte en apparence mais aux fins d'éluder l'impôt. On parle alors *d'évasion fiscale* ("Steuerumgehung"). Dans ce cas, le fisc est en droit d'ignorer la forme insolite de la transaction pour l'appréhender selon son réel contenu économique. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, trois conditions cumulatives doivent toutefois être réalisées pour que l'on se trouve en présence d'une évasion fiscale : (i) le contribuable choisit une forme insolite pour réaliser une opération ; (ii) le choix est abusif, en ce sens qu'il a uniquement pour but d'économiser les impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée ; et (iii) le procédé choisi entraînerait effectivement une notable économie d'impôt si le fisc l'admettait[2]. L'exemple classique est la transformation d'une entreprise en société anonyme puis, peu après la transformation, la vente des actions dans le but de réaliser un gain en capital franc d'impôt. Si l'on analyse le contenu réel de cette transaction, le contribuable voulait en fait liquider l'entreprise. Dans cette optique, il aurait été soumis à l'impôt sur les réserves latentes existant dans l'entreprise avant sa transformation. Mais attention, il n'y a pas encore fraude fiscale. L'évasion fiscale, dans la règle, ne provoque pas d'amende. Simplement, l'économie escomptée ne se réalise pas.

Qu'est ce qui distingue donc le comportement qui devient pénalement répréhensible ? Le critère essentiel c'est la *dissimulation*. Dès l'instant où le contribuable cache volontairement des éléments imposables au fisc, il franchit la zone à risque entre ce qui peut provoquer une amende, voire plus, et le simple risque de reprises fiscales.

Dans cette catégorie de comportements peu recommandables on trouve en premier lieu la *soustraction d'impôt* ("Steuerhinterziehung"). C'est l'infraction classique du droit fiscal, caractérisée par le fait que le contribuable ne déclare pas, sciemment ou par négligence, un revenu ou de la fortune imposable. Cette attitude est passible non seulement, bien évidemment, de la reprise des impôts soustraits (rappel d'impôt), mais aussi, notamment pour l'impôt fédéral direct, d'une amende fixée généralement au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct [LIFD]). La tentative de soustraction est également punissable, mais n'est passible que d'une amende correspondant au deux tiers de la peine qui aurait été infligée si la soustraction avait été consommée.

Enfin, mais seulement à ce stade, on arrive à ce qu'on appelle couramment

la fraude fiscale. Pour préciser ce terme, on doit distinguer entre les impôts directs sur le revenu et la fortune, d'un côté, et les impôts indirects (notamment la taxe sur la valeur ajoutée [TVA]), de l'autre. Pour les impôts directs, en droit interne, il y a *usage de faux*, lorsque le contribuable soustrait des impôts au moyen de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu (art. 186 LIFD). Il s'agit d'un délit pénal qui est du ressort des autorités pénales de droit cantonal. La sanction est l'emprisonnement ou l'amende. La caractéristique de cette infraction réside, par conséquent, dans la commission d'une soustraction d'impôt au moyen de *titres* faux. La notion de titre recouvre notamment tous les écrits destinés ou propres à prouver un fait ayant une portée juridique. On englobe généralement sous ce terme, les livres comptables, bilans, comptes de résultats, certificats de salaires et attestations de tiers. Selon la jurisprudence, la déclaration d'impôt n'est en revanche pas traitée comme un titre[3]. Admettre le contraire aurait sinon pour conséquence d'ériger la simple soustraction d'impôt (non déclaration d'un élément taxable) en usage de faux.

Enfin, pour les impôts indirects, mais aussi dans les rapports internationaux en cas d'entraide internationale, le concept clé est celui *d'escroquerie fiscale*. Là aussi il s'agit d'un délit pénal passible de l'emprisonnement ou de l'amende. La caractéristique de ce délit consiste en ce que le contribuable soustrait des impôts par un comportement *astucieux*. Contrairement au délit fiscal en matière d'impôt direct, il faut donc démontrer dans ce contexte l'existence d'une *tromperie astucieuse* de l'autorité fiscale, typiquement, par l'emploi de machinations, de manœuvres, ou de ce que l'on appelle un édifice mensonger ("Lügengebäude") du contribuable[4]. Pour reprendre les termes du Tribunal fédéral, il y a ainsi escroquerie à l'impôt lorsque "le contribuable obtient une taxation injustement favorable, en recourant à des manœuvres frauduleuses tendant à faire naître une vision faussée de la réalité. Si la remise, à l'autorité fiscale, de titres inexacts ou incomplets constitue toujours une escroquerie fiscale – en raison de la foi particulière qui est attachée à ce type de documents –, on peut encore envisager d'autres types de tromperie, lorsque l'intéressé recourt à des manœuvres frauduleuses ou à une mise en scène..."[5].

3. Les conséquences de la distinction

Voici donc la palette de divers comportements hypothétiques d'un contribuable plus ou moins honnête. On constate donc que les termes ont un sens précis et bien délimité. Derrière la notion floue de fraude fiscale, la liberté des citoyens

est parfois en jeu. Entre l'évasion et l'escroquerie fiscale il y a une gradation éthique qui s'accompagne de sanctions étatiques de plus en plus marquées. D'ailleurs, il n'est pas rare qu'un délit de faux ou de fraude fiscale corresponde, du moins en apparence, à une infraction de droit pénal commun. L'usage de faux documents à des fins fiscales ressemble en effet à un faux dans les titres au sens du Code pénal. Quant à l'escroquerie fiscale, elle peut également revêtir des formes qui s'apparentent à l'escroquerie pénale au sens strict. Cela pose en pratique de délicats problèmes de délimitation, voire de concours, entre les diverses infractions potentielles.

En pratique, la distinction entre les différents types d'infractions fiscales est également fondamentale pour déterminer l'ampleur du devoir de renseignement à l'égard du fisc. Le secret bancaire, en particulier, ne peut généralement être levé qu'en cas d'usage de faux ou d'escroquerie fiscale. En droit interne, la procédure de taxation est en général centrée sur le contribuable qui est la source principale de renseignements de l'administration. Le *secret bancaire* est donc opposable au fisc qui ne saurait – à moins que des infractions pénales (usage de faux, escroquerie fiscale, ou délits pénaux de droit commun) ne soient en cause – s'adresser directement à la banque (art. 127 al. 2 LIFD).

Logiquement, devant l'ampleur potentielle des mesures répressives, les normes de protection des personnes impliquées sont également plus poussées. Dans un arrêt fondamental du 14 juin 1990[6], le Tribunal fédéral a franchi un pas décisif en laissant entendre que l'amende pour soustraction d'impôt était visée par l'art. 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH). La confirmation de ce point de vue est d'ailleurs intervenue dans le *leading case* du 11 octobre 1993[7]. Dès lors, toutes les garanties de l'art. 6 CEDH et notamment le droit à un tribunal indépendant et impartial sont également applicables en droit pénal fiscal[8]. Sur cette base, la Cour européenne des droits de l'homme de Strasbourg a condamné la Suisse en jugeant la règle helvétique, qui permettait de sanctionner les héritiers pour une soustraction d'impôt commise par le défunt, incompatible "avec les normes de la justice pénale dans une société régie par la prééminence du droit"[9].

1 Version remaniée d'un conférence donnée à Pully, le 13 novembre 2000, dans le cadre d'un colloque organisé par les Rencontres Suisses et la Société d'Études Économiques et sociales.

2 Voir par exemple, Arrêt du Tribunal fédéral (ATF) du 10 janvier 1994, Archives de droit fiscal, vol. 64 (1995/96) p. 80.

3 ATF 110 Ib 252.

4 ATF 125 II 252

5 ATF du 24 mai 2000, p. 8.

6 ATF 116 IV 262.

7 ATF 119 Ib 317.

8 Pour plus de détails, voir Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 1998, p. 457 ss.

9 Arrêt du 29 août 1997 (71/1996/690/882 et 75/1996/694/886).