

CH_VB 2006-0727 3843 vom 3. Mai 2001

Bundesverwaltung, 2001-05-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_2006-0727_3843_

FR: CH_VB 2006-0727 3843 du 3 mai 2001

IT: CH_VB 2006-0727 3843 del 3 maggio 2001

Erwägungen

E. 13

Cf. explications sur les dispositions proposées, ch. 3.1.

E. 14

Cf. proposition commune du Conseil d'Etat et de la Commission du 17/2 mars 1999 concernant la loi fiscale 2001.

E. 15

Art. 225, al. 1 de la loi sur les impôts du canton de Berne: «La procédure en soustraction d'impôts, la procédure en violation des obligations en procédure et la procédure contre des contraventions en matière d'inventaire sont généralement menées conjointement à une procédure de taxation, une procédure de rappel d'impôts ou une procédure de recours conformément à la présente loi. Jusqu'à l'échéance du délai de recours, la personne contribuable et les tierces personnes au sens de l'article 219 peuvent demander que l'affaire soit portée devant le ou la juge conformément au code de procédure pénale».

3850 la procédure devant le juge pénal, font foi les moyens de preuve et les droits de partie fixés dans le code de procédure pénale bernois¹⁶. Le fait de choisir le juge pénal permet d'éviter l'obligation de coopérer (autoaccusation) dans le cadre de la procédure administrative. Si un contribuable qui a accepté que soient menées conjointement la procédure de rappel d'impôt et la procédure en soustraction d'impôt refuse de coopérer, l'administration fiscale cantonale peut ordonner la séparation des procédures¹⁷. Dans ce cas, la soustraction fiscale est définitivement jugée par un tribunal pénal. Selon la Commission d'experts, le modèle bernois n'est pas idéal parce qu'il impose un choix cornélien au contribuable. D'un côté, ce dernier peut collaborer de manière illimitée avec l'autorité de taxation en lui soumettant tous les renseignements et tous les documents dont elle a besoin dans le cadre de la procédure en soustraction. De l'autre, il peut refuser de collaborer, ce qui éveille automatiquement les soupçons qu'il a quelque chose à cacher au fisc. C'est pourquoi il n'est jamais clair si le contribuable collabore de son plein gré ou s'il le fait dans la crainte d'une procédure pénale. Pour la Commission d'experts, il n'est par conséquent pas certain que le modèle bernois soit parfaitement conforme à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme¹⁸.

2.2.4 Respect de l'art. 6 § 2 CEDH (présomption d'innocence) dans le droit fiscal suisse

Selon l'art. 6 § 2 CEDH, toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie. Or, en matière de responsabilité des époux en cas de soustraction d'impôt, les art. 180, al. 2, LIFD et art. 57, al. 4, LHID disposent ce qui suit: «Chacun des époux peut apporter la preuve que la soustraction de ses propres éléments imposables a été commise à son insu par son conjoint ou qu'il n'était pas en mesure d'empêcher la soustraction. S'il y parvient, l'autre époux sera puni comme s'il avait soustrait des éléments

imposables lui appartenant.» Conformément à la présomption de culpabilité qui découle de cette disposition, l'autorité fiscale peut partir du principe que, en cas de déclaration incomplète ou fautive, la soustraction fiscale a été commise par l'époux qui détient les éléments imposables concernés. L'époux incriminé ne peut se libérer de la punition fondée sur cette présomption de culpabilité que s'il fournit une preuve libératoire. Contrairement au fardeau de la preuve en droit pénal, ce n'est pas à l'autorité fiscale qu'il incombe de prouver que l'époux a commis une infraction et, par conséquent, qu'il est fautif. C'est l'époux incriminé qui doit convaincre l'autorité fiscale de son innocence.

E. 16

Il convient de mentionner notamment la publicité des débats et la levée du secret bancaire, cf. code de procédure pénale du 15 mars, RSB 321.1.

E. 17

L'art. 225, al. 4 de la loi sur les impôts du canton de Berne fixe ceci: «Lorsque la personne contribuable manque à son obligation de coopérer dans la procédure selon le 1er al., l'Intendance cantonale des impôts ou une autorité de recours peut ordonner l'ouverture d'une procédure pénale devant le ou la juge. Cette ordonnance est définitive.»

E. 18

Rapport de la Commission d'experts pour une loi fédérale sur le droit pénal fiscal et sur l'entraide administrative internationale en matière fiscale, Berne 2004, p. 28.

3851 La loi prévoit deux possibilités de décharge. D'un côté, l'époux incriminé peut tenter d'apporter la preuve par l'inverse (ce qui est pratiquement impossible). De l'autre, et c'est la possibilité la plus courante, il peut prouver qu'il a fait tout ce qu'il pouvait pour éviter la soustraction fiscale commise par son conjoint. Comme il ressort de la doctrine en matière fiscale¹⁹ et comme l'a également constaté la Commission d'experts²⁰, cette présomption de culpabilité avec exigence d'apporter une preuve libératoire n'est pas conforme à la présomption d'innocence exigée par l'art. 6 § 2 CEDH. En effet, le fardeau de la preuve n'est manifestement pas attribué selon le principe de droit pénal, qui veut que «le doute profite à l'accusé». En d'autres termes, pour adapter les dispositions de la LIFD et de la LHID concernant la responsabilité des époux en cas de soustraction aux exigences de la CEDH, il est nécessaire de lever le principe de la présomption de culpabilité. 3

Commentaire des dispositions 3.1 Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct²¹ Art. 180 Responsabilité des époux en cas de soustraction Selon l'al. 1, tout contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction de ses propres éléments imposables. En raison de cette limitation de la responsabilité, le conjoint du contribuable fautif ne peut pas être considéré comme coauteur, complice ou instigateur, et ce, pas même s'il connaissait ou aurait dû connaître le manquement aux devoirs commis par son époux. La limitation de la responsabilité constitue un privilège pour les couples mariés qui n'est pas justifiable objectivement. C'est pourquoi il est nécessaire de reprendre dans l'al. 1 de l'art. 180 la réserve fixée à l'art. 177 LIFD, qui règle les mesures en cas de participation à une tentative de soustraction ou à une soustraction consommée. Il s'ensuit que les époux devront répondre de participation (instigation, complicité, participation) à une soustraction d'impôt commise par leur conjoint, au même titre que n'importe quel contribuable. La présomption de culpabilité (avec obligation de fournir une preuve libératoire) qui ressort de l'al. 2, en vertu de laquelle chacun des époux peut apporter la preuve que la soustraction de ses propres éléments

imposables a été commise à son insu par son conjoint ou qu'il n'était pas en mesure d'empêcher la soustraction, est contraire à la présomption d'innocence fixée à l'art. 6 § 2 CEDH²². Par conséquent, cette inversion du fardeau de la preuve doit être définitivement abrogée.

E. 19

Cf. notamment Behnisch Urs R., *Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer*, Berne 1991, p. 360, note de bas de page no 60; Böckli Peter, *Eintracht und Hader mit Steuerfolgen. Die Einkommenssteuer unter dem Einfluss des Neuen Eherechts*, *Revue fiscale* 46, p. 246; Behnisch Brigitte, *Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren*, Thèse de doctorat, Berne 1992, p. 229; Rapport de la Commission d'experts pour une loi fédérale sur le droit pénal fiscal et sur l'entraide administrative internationale en matière fiscale, Berne 2004, p. 31.

E. 20

Rapport de la Commission d'experts pour une loi fédérale sur le droit pénal fiscal et sur l'entraide administrative internationale en matière fiscale, Berne 2004, p. 31.

E. 21

RS 642.11

E. 22

Cf. commentaires du ch. 2.2.4.

3852 Art. 153, al. 1bis et 183, al. 1 et 1bis La disposition doit être modifiée en ce sens que, au moment de l'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt, le contribuable doit être informé qu'il n'est pas tenu de présenter des faits qui l'incrimineraient. Il faut prévoir en outre que les moyens de preuve rassemblés dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt ne peuvent être réutilisés dans le cadre d'une procédure en soustraction d'impôt que lorsque ces moyens de preuve n'ont été rassemblés ni dans le cadre d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve ni sous la menace d'une amende en cas de violation d'obligations de procédure. Cette modification permet d'établir la parfaite conformité avec les droits procéduraux garantis par la CEDH. Lorsqu'une procédure de rappel d'impôt n'est pas introduite conjointement avec une procédure en soustraction d'impôt, l'art. 153, al. 1bis doit obliger l'Administration fiscale à avertir le contribuable concerné du risque d'introduction d'une procédure en soustraction ultérieure. Par conséquent, l'Administration doit également lui expliquer ses droits découlant de l'art. 183, al. 1 modifié, en vertu duquel il n'est pas tenu de présenter des faits qui l'incrimineraient dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt. Pour les cas dans lesquels il est évident dès le départ qu'aucune procédure en soustraction d'impôt ne sera introduite, par exemple dans le cas des héritiers, il va de soi qu'il n'est pas nécessaire de donner ces informations au contribuable. Selon le droit actuel, les preuves rassemblées dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, durant laquelle le contribuable est obligé de collaborer, peuvent être utilisées dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt. C'est pourquoi l'art. 183, al. 1bis doit préciser que les moyens de preuve ne peuvent pas être utilisés dans le cadre de la procédure en soustraction d'impôt s'ils ont été rassemblés dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt sous la menace d'une amende en cas de violation d'obligations de procédure ou d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve. Si la protection de la CEDH ne porte pas sur la procédure de rappel d'impôt (que

le contribuable collabore ou non), elle porte en revanche sur la procédure en soustraction d'impôt, qui sert uniquement à fixer l'ampleur de la peine²³. Dans le cadre d'une procédure en soustraction, le contribuable incriminé a le droit de refuser de collaborer en vertu de l'art. 6 § 1 CEDH, dans la mesure où il n'est pas tenu de s'autoaccuser. Les informations que le contribuable incriminé a fournies dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt sous la menace d'une amende en cas de violation d'obligations de procédure ou d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve ne peuvent pas être utilisées ensuite dans le cadre d'une procédure en soustraction d'impôt. L'utilisation de telles informations constituerait, d'une part, une violation de l'art. 6 § 1 CEDH (Droit à un procès équitable) et, d'autre part, une violation de l'art. 6 § 2 CEDH (Présomption d'innocence). Par ailleurs, une taxation d'office oblige le contribuable concerné de fournir lui-même les preuves que la taxation n'est pas correcte (inversion du fardeau de la preuve). Dans ce domaine, il convient de souligner ce qui suit:

E. 23

Cf. commentaires du ch. 2.2.2.

3853 Conformément aux art. 130, al. 2, LIFD et 46, al. 3, LHID, l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte (art. 132, al. 3, LIFD et art. 48, al. 2, LHID). En réalité, le contribuable peut faire valoir, d'un côté, que les conditions de la taxation d'office ne sont pas réunies et, de l'autre, que la base de calcul de l'impôt est manifestement fautive. Dans ce cas, le contribuable doit prouver que l'estimation de l'autorité de taxation est fautive. En d'autres termes, il doit présenter les informations et les documents qui auraient permis d'éviter la taxation d'office. Il doit être en mesure de prouver tout au moins que l'estimation de l'autorité de taxation est manifestement trop élevée. Or, cette inversion du fardeau de la preuve n'est pas conforme à la présomption d'innocence inhérente à la procédure en soustraction d'impôt. La Commission d'experts a proposé d'introduire la phrase suivante dans la loi: «Les moyens de preuve exigés sous la menace d'une estimation librement contrôlable peuvent être utilisés». Dans son commentaire sur cette disposition, la Commission d'experts a précisé que les autorités fiscales peuvent estimer le revenu non déclaré sur la base d'une appréciation consciencieuse (qui peut être contrôlée librement), et ce également dans le cadre d'une procédure en soustraction d'impôt. Le cas échéant, le fardeau de la preuve incombe aux autorités fiscales. Comme le montre l'expérience et la pratique, la preuve doit être présentée au moyen d'un faisceau d'indices, c'est-à-dire indirectement. D'après la Commission d'experts, cette pratique n'est pas contraire à l'art. 6, § 1 et 2, CEDH. C'est pourquoi les moyens de preuve exigés sous la menace d'une estimation librement contrôlable peuvent être utilisés. Cependant, la notion d'«estimation librement contrôlable» n'est actuellement contenue ni dans la LIFD ni dans la LHID. Si cette notion devait être introduite à titre de solution de remplacement de la taxation ordinaire et de la taxation d'office, elle devrait figurer déjà dans les dispositions en matière de taxation (art. 130 s., LIFD et art. 46 LHID) et en matière de réclamation (art. 132 ss., LIFD et art. 48 LHID), et pas seulement dans les dispositions pénales fiscales. Il faudrait notamment délimiter clairement cette notion de la taxation d'office, qui entraîne une inversion du fardeau de la

preuve en cas de réclamation. L'art. 183, al. 1bis contient une liste exhaustive des cas dans lesquels un moyen de preuve ne peut pas être utilisé dans le cadre d'une procédure en soustraction d'impôt. A contrario, les moyens de preuve peuvent être utilisés dans tous les autres cas. C'est pourquoi on peut renoncer au supplément que propose la Commission d'experts.

3854 3.2 Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes²⁴ Art. 57, al. 4 Afin que la LHID soit conforme aux exigences de la CEDH, la présomption de culpabilité (avec obligation de fournir une preuve libératoire) frappant les époux dans le cadre de la soustraction fiscale, fixée à l'al. 4, doit être abrogée définitivement. Cf. commentaire concernant l'art. 180 LIFD, ch. 3.1. Art. 53, al. 4 et 57a (nouveau) Ouverture d'une procédure en soustraction

d'impôt Le droit en vigueur ne contient aucune disposition réglant la procédure en cas de soustraction d'impôt. Comme dans la LIFD, il est donc nécessaire d'introduire un article obligeant l'autorité de taxation à avertir le contribuable concerné qu'en cas d'introduction d'une procédure en soustraction, il n'est pas tenu de dévoiler les faits qui pourraient l'incriminer. Cf. commentaire concernant l'art. 153, al. 1bis et 183, al. 1 et 1bis, LIFD, ch. 3.1. Pour assurer la conformité avec les garanties en matière de procédure de la CEDH, la prescription selon laquelle les moyens de preuve rassemblés dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt sous la menace d'une amende pour violation d'obligations de procédure ou d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve ne peuvent pas être utilisés dans une procédure en soustraction d'impôt doit également être introduite dans la LHID. Afin que les procédures soient harmonisées, cette prescription correspond à celle de la LIFD. Cf. commentaire concernant l'art. 153, al. 1bis et 183, al. 1 et 1bis, LIFD, ch. 3.1. Art. 72f Adaptation des législations cantonales à la modification La nouvelle disposition transitoire octroie aux cantons un délai de deux ans pour qu'ils adaptent leur législation. Comme dans d'autres dispositions sur l'harmonisation des législations cantonales, chaque modification est énumérée séparément. 4 Conséquences financières et personnelles Les modifications proposées n'entraîneront des coûts ou des charges administratives supplémentaires ni pour la Confédération, ni pour les cantons et les communes.

E. 24

RS 642.14

3855 5 Conformité avec le droit européen Les modifications proposées permettront d'établir la conformité entre la LIFD, la LHID et les garanties en matière de procédure fixées à l'art. 6 CEDH. 6 Constitutionnalité et légalité La compétence de la Confédération pour fixer les principes de l'imposition et de l'harmonisation fiscale est fondée sur les art. 127 et 129 de la Constitution fédérale.

3856

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali Initiative du canton du Jura. Suppression des normes fiscales fédérales contraires à l'art. 6 CEDH. Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats In Bundesblatt Dans Feuille fédérale In Foglio federale Jahr 2006 Année Anno Band 1 Volume Volume Heft 17 Cahier Numero Geschäftsnummer 02.303 Numéro d'affaire Numero dell'oggetto Datum 02.05.2006 Date Data Seite 3843-3856 Page Pagina Ref. No 10

139 570 Die elektronischen Daten der Schweizerischen Bundeskanzlei wurden durch das Schweizerische Bundesarchiv übernommen. Les données électroniques de la Chancellerie fédérale suisse ont été reprises par les Archives fédérales suisses. I dati elettronici della Cancelleria federale svizzera sono stati ripresi dall'Archivio federale svizzero.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.