

**Les prestations appréciables en argent et les conséquences en
matière de droit pénal (en particulier sous l'angle des impôts
directs et de l'impôt anticipé)**

Fabia Gnädinger
Juin 2017

Texte rédigé dans le cadre du prix OREF 2017

Table des matières

Bibliographie	1
1. Introduction	3
2. Les prestations appréciables en argent	4
2.1 La notion de prestation appréciable en argent	4
2.2 Conséquences fiscales sous l'angle des impôts directs	9
2.2.1 Dividende dissimulé	9
2.2.2 Apport dissimulé	12
2.3 Conséquences fiscales sous l'angle de l'impôt anticipé	13
2.4 Fardeau de la preuve	16
3. Conséquences pénales sous l'angle des impôts directs	16
3.1 Usage de faux (art. 186 LIFD)	17
3.2 Soustraction d'impôt (art. 175 ss LIFD)	21
3.3 Sanctions	28
3.3.1 Usage de faux	29
3.3.2 Soustraction d'impôt	29
3.4 Procédure et autorités compétentes	30
3.5 Prescription	31
3.5.1 Usage de faux	32
3.5.2 Soustraction d'impôt	32
4. Conséquences pénales sous l'angle de l'impôt anticipé	33
4.1 Soustraction d'impôt (art. 61 LIA)	33
4.2 Escroquerie en matière de contributions (art. 14 al. 2 DPA)	36
4.3 Sanctions	37
4.3.1 Soustraction d'impôt	38
4.3.2 Escroquerie en matière de contributions	38
4.4 Procédure et autorité compétente	38
4.5 Prescription	39
4.5.1 Soustraction d'impôt	39
4.5.2 Escroquerie en matière de contributions	39
5. Aspects de droit pénal ordinaire	40
6. Conclusion	40

Bibliographie

ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI /MICHEL HOTTELIER , *Droit constitutionnel suisse – Volume II : Les droits fondamentaux*, 2013.

MAJA BAUER-BALMELLI, in ZWEIFEL/BEUSCH/BAUER-BALMELLI (édit.), *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, Art. 21 VStG, 2012.

URS BEHNISCH, in L'Expert comptable suisse, *Verdeckte Gewinnausschüttungen und Steuerstrafrecht*, 1993.

MICHAEL BEUSCH/JASMIN MALLA, in ZWEIFEL/BEUSCH/BAUER-BALMELLI (édit.), *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, Art. 61-67 VStG, 2012.

PETER BRÜLISAUER/MARCO MÜHLEMANN, in ZWEIFEL/BEUSCH (édit.), *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, Art. 58 DBG, 2017.

MARC BUGNON/PHILIPPE BÉGUIN, in *Le droit pénal fiscal, Droit pénal fiscal en matière d'impôts directs*, 2013.

ROBERT DANON, in NOEL/AUBRY GIRARDIN (édit.), *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, arts. 57-58 LIFD, 2017.

ANDREAS DONATSCH/OMAR ABO YOUSSEF, in ZWEIFEL/BEUSCH (édit.), *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, Art. 175 und 186 DBG, 2017.

MARCO DUSS/ANDREAS HELBING/FABIAN DUSS, in ZWEIFEL/BEUSCH/BAUER-BALMELLI (édit.), *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, Art. 4 VStG, 2012.

ANDREW GARBARSKI, in *Revue de droit pénal, L'entreprise dans le viseur du droit pénal administratif : éléments de droit matériel et de procédure*, 2012.

PIERRE-MARIE GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice*, 2005.

PIERRE-MARIE GLAUSER, in *Le droit pénal fiscal, Responsabilité pénale des organes et des mandataires*, 2013.

JOSÉ HURTADO POZO, *Droit pénal général*, 2011.

THOMAS JAUSSE/ANDREAS NACHBUR/MARKUS PFIRTER, in *L'Expert fiduciaire, L'impôt anticipé – Un « impôt à risque » pour les PME ?*, 2014.

JEAN-PHILIPPE KRAFFT, in NOEL/AUBRY GIRARDIN (édit.), *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, art. 20 LIFD, 2017.

PETER LOCHER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer – II. Teil*, 2004.

PETER LOCHER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer – III. Teil*, 2015.

ALAIN MACALUSO/LYUSKA HULLIGER, in *Le droit pénal fiscal, Le droit fiscal face aux principes de droit pénal et de procédure pénale*, 2013.

JEAN-FRÉDÉRIC MARAIA, in *FSI – Droit fiscal suisse et international* Nr. 3, *Prix de transfert des biens incorporels*, 2008.

EMILY MELLER/JESSICA SALOM, in *Revue de droit administratif et droit fiscal (RDAF 2011 II 105)*, *Le salaire excessif en droit fiscal suisse*, 2011.

KEITA MUTUMBO/ETIENNE VON STRENG, in *Revue fiscale, Müssen Ermessenfehler bei Transfer Pricing zur Bestrafung führen?*, 2016.

YVES NOEL, in NOEL/AUBRY GIRARDIN (édit.), *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, art. 20 LIFD, 2017.

XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 2012.

THIERRY OBRIST, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse – Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice*, 2012.

EDGAR PHILIPPIN., ANNE REISER., FREDERIC VUILLEUMIER, in *Patrimoine de la famille, entretien, régimes matrimoniaux, deuxième pilier et aspects fiscaux, Le droit des contrats et des sociétés au service de la famille*, 2016.

PIETRO SANSONETTI/DANIELLE HOSTETTLER, in NOEL/AUBRY GIRARDIN (édit.), *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, arts. 175 et 186 LIFD, 2017.

BRUNO SCHERRER, in *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Steuerstrafrecht und verdeckte Gewinnausschüttungen*», 1997.

ROMAN J. SIEBER/ JASMIN MALLA., in ZWEIFEL/BEUSCH (édit.), *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, Art. 175 DBG, 2017.

HENRI TORRIONE, in *Les procédures en droit fiscal, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015.

BERNHARD ZWAHLEN. in ZWEIFEL/BEUSCH/BAUER-BALMELLI (édit.), *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, Art. 23 VStG, 2012.

1. Introduction

L'octroi de prestations appréciables en argent constitue un grand classique des motifs fondant les reprises auxquelles procèdent les administrations fiscales, qu'elles soient cantonales ou fédérale. La survenance de ce que le praticien qualifie de prestation appréciable en argent peut s'inscrire dans des états de fait nombreux et variés. Cette notion appréhende en effet aussi bien des cas triviaux, comme la prise en charge par la société des dépenses personnelles de son actionnaire unique ou le paiement à celui-ci d'un salaire manifestement excessif, que des situations plus complexes, dans lesquelles il peut être question du niveau de rémunération pratiqué dans le cadre de la fourniture de services intragroupes ou de la valorisation de droits de propriété intellectuelle en vue de leur transfert,

La découverte par les autorités fiscales de l'existence d'une prestation appréciable en argent déclenche généralement une série de mesures, qui s'abattent sur le ou les contribuable(s) concerné(s) par vagues successives, transformant parfois un long fleuve tranquille en un véritable tsunami fiscal.

Les contribuables concernés doivent en effet d'abord faire face à des reprises fiscales intervenant aussi bien au niveau des impôts directs que de l'impôt anticipé. Ces corrections sont effectuées, soit, au moment de la taxation, soit, et il s'agit là selon toute vraisemblance de la grande majorité des cas, suite à un contrôle déclenchant l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Ainsi, indépendamment de toute faute du contribuable, les administrations fiscales peuvent, d'une part, procéder à la correction du bénéfice imposable de la société ainsi que revenir sur la taxation de son actionnaire, et, d'autre part, procéder à une reprise au niveau de l'impôt anticipé, lequel n'avait pas été prélevé par la société sur le montant de la prestation accordée à son actionnaire (ou à un proche). Ce premier corpus de règles, de nature strictement fiscale, peut déjà avoir de lourdes conséquences financières pour les personnes concernées, dans la mesure où, en sus des intérêts moratoires qui viennent s'ajouter au montant d'impôt dû, le remboursement de l'impôt anticipé est, dans la majeure partie des cas, compromis.

Les reprises fiscales opérées sont très souvent, pour ne pas dire systématiquement (en matière d'impôts directs à tout le moins et selon les cantons concernés), suivies ou accompagnées d'une seconde vague de mesures poursuivant un objectif différent. Il s'agit en effet de sanctionner les contribuables impliqués par le biais de prononcés pénaux. Chaque loi fiscale contient ainsi un certain nombre de dispositions pénales conçues par le législateur de manière à dissuader les contribuables d'adopter un comportement contraire aux règles fiscales. Ces dispositions sont rédigées de manière générale de façon à appréhender une variété de comportements. Leur application à la diversité des états de fait pouvant donner lieu à une prestation appréciable en argent ne va ainsi pas sans soulever certaines questions.

Au vu du caractère quasi systématique de prononcés pénaux en présence de prestations appréciables en argent, il convient notamment de se questionner sur la nécessité de distinguer les comportements présentant objectivement et subjectivement des caractéristiques suffisamment graves pour constituer une infraction pénale de ceux ne constituant qu'une violation de règles purement fiscales. L'absence d'harmonisation horizontale entre les dispositions pénales fiscales contenues dans les différentes lois applicables pose par ailleurs certaines difficultés, notamment procédurales, qui rendent la matière très peu lisible pour les contribuables.

S'efforçant d'identifier et d'exposer les problématiques susmentionnées, la présente contribution tâchera ainsi tout d'abord de définir la notion de prestation appréciable en argent et d'en exposer les conséquences sur le plan fiscal (cf. 2). Nous présenterons ensuite les dispositions pénales fiscales susceptibles de s'appliquer en présence de prestations appréciables en argent, tant sous l'angle des impôts directs (cf. 3) que de l'impôt anticipé (cf. 4). Enfin, avant de conclure (cf. 6), nous parcourons les quelques dispositions de droit pénal ordinaire pouvant également s'appliquer à l'octroi de prestations appréciables en argent (cf. 5).

2. Les prestations appréciables en argent

2.1 La notion de prestation appréciable en argent

Les relations juridiques liant les sociétés de capitaux ou les sociétés coopératives et leurs détenteurs de parts reposent par définition sur un rapport de participation donnant à ceux-ci un certain nombre de droits sociaux et économiques. Bien souvent, toutefois, les relations entre la société et son actionnaire ne se limitent pas à ce rapport de participation. La société et son actionnaire sont ainsi très fréquemment aussi liés par des relations contractuelles ordinaires (contrat de vente, contrat de prêt, contrat de travail, contrat de garantie, fourniture de prestation de services, contrat de vente, etc...).

En vertu du principe de la liberté contractuelle, la société et son actionnaire jouissent d'une grande latitude dans l'organisation de leurs relations contractuelles dont ils fixent les conditions librement¹. La liberté contractuelle offerte par le droit civil n'est toutefois pas absolue. Dans certains cas, elle se heurte en effet au système de la double imposition économique que connaît le droit fiscal suisse. La législation fiscale suisse fixe donc certaines limites censées garantir la bonne application du principe de double imposition économique auquel sont soumis les profits générés par l'activité d'une société de capitaux^{2,3}. Le droit fiscal suisse veille ainsi en particulier à ce que la société et son actionnaire ne réduisent pas artificiellement le bénéfice imposable de la société en convenant entre eux de conditions contractuelles que des parties indépendantes n'auraient pas prévues. Il va de soi que le droit fiscal vise également la situation dans laquelle la diminution du bénéfice imposable intervient de manière injustifiée sans qu'aucun contrat ne soit conclu⁴.

Par ailleurs, et indépendamment de toute considération propre à la préservation de la double imposition économique, la jurisprudence plus récente considère, de manière plus générale, que des sociétés apparentées ne peuvent pas aménager leurs relations contractuelles de façon à déplacer leurs bénéfices artificiellement⁵.

La notion de prestation appréciable en argent appréhende ainsi les situations où un avantage est accordé par un contribuable à une personne morale ou physique, non pas en échange d'une prestation, mais en raison du rapport de participation qui lie la société à son actionnaire⁶. L'avantage octroyé peut alors prendre diverses formes. Il peut intervenir sous la forme d'une

¹ Il va de soi que les relations entre la société et son actionnaire doivent s'inscrire dans le respect des dispositions impératives du Code des obligations et plus largement de l'ordre juridique suisse.

² Les revenus de la société étant dans un premier temps imposés dans le chef de la société, puis, dans un second temps, dans celui de son actionnaire au moment où les profits de la société lui sont distribués sous forme de dividendes.

³ BRÜLISAUER P., MÜHLEMANN M., in Zweifel/Beusch (éd.) Art. 58 DBG N 214.

⁴ CR LIFD- NOEL, art. 20 LIFD N 98.

⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 19 avril 2007, 2A.588/2006, consid. 4.2.

⁶ On dit que l'avantage est octroyé *causa societatis* (CR LIFD-DANON, art. 57-58 LIFD N 172 et N 209 ; BRÜLISAUER P./MÜHLEMANN M., in Zweifel/Beusch (éd.) Art. 58 DBG N 217).

charge excessive (versement d'un salaire excessif ou prise en charge de dépenses privées de l'actionnaire par exemple), ou, celle de la renonciation à un gain ou revenu affectant à la baisse le compte de produit de la société (transfert d'un actif en dessous de sa valeur vénale ou rémunération insuffisante des services fournis par exemple)⁷.

Selon la définition traditionnelle du Tribunal fédéral, qui s'applique tant au niveau des impôts directs que de l'impôt anticipé, il y a prestation appréciable en argent lorsqu'un avantage est octroyé à une société apparentée, un actionnaire ou un proche de celui-ci, alors qu'il ne l'aurait pas été à un tiers non-participant dans les mêmes circonstances⁸. Autrement dit, les acteurs impliqués ont, en raison du lien de participation les unissant, aménagé leurs relations juridiques et/ou commerciales d'une manière jugée non conforme aux conditions présidant aux relations entre parties tierces sur le marché libre.

De jurisprudence fédérale constante, l'existence d'une prestation appréciable en argent est soumise aux quatre conditions cumulatives suivantes⁹ :

- (i) Le contribuable octroie une prestation sans recevoir de prestation correspondante en retour et se retrouve ainsi appauvri.

Les prestations et contre prestations doivent être échangées entre parties apparentées ou proches à des valeurs jugées équivalentes. De manière à vérifier si les transactions entre parties apparentées interviennent effectivement à des valeurs correspondantes et qu'aucun des acteurs ne s'en trouve appauvri, il convient de les comparer avec les transactions similaires intervenant entre parties tierces sur le marché libre (« *Drittvergleich* »)¹⁰. On cherchera ainsi à identifier la valeur vénale du bien ou service échangé, autrement dit le prix de pleine concurrence pratiqué dans des conditions semblables entre deux parties indépendantes l'une de l'autre (principe de pleine concurrence ou selon le terme anglais « *dealing at arm's length* »)¹¹.

La détermination de la valeur vénale s'avérant parfois complexe, les administrations fiscales développent dans certains domaines des pratiques visant à simplifier la mise en œuvre du principe de pleine concurrence. Ainsi, l'Administration fédérale des contributions (« AFC ») publie chaque année dans des lettres-circulaires les taux d'intérêts minimaux et maximaux admis entre sociétés et actionnaires en fonction de l'objet, de la devise, de la durée et du montant du prêt. Il s'agit là de « *safe harbour rules* » créant, en cas d'irrespect des taux prescrits, la présomption réfragable selon laquelle une des parties octroie à l'autre une prestation appréciable en argent¹². Il appartiendra ainsi au contribuable de démontrer qu'il se justifiait, en vertu du principe de pleine concurrence, de s'écarter des taux édictés, en raison par exemple de l'absence de garantie ou de la subordination du remboursement du prêt en question au remboursement d'un ou plusieurs autres prêts contractés.

⁷ BRÜLISAUER P./MÜHLEMANN M., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 58 DBG N 223.

⁸ ATF 119 Ib 116, consid. 2 ; ATF 131 II 593, consid. 5.1 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013, consid. 3.1.

⁹ ATF 119 Ib 116, consid. 2 ; ATF 131 II 593, consid. 5.1 ; Arrêt du Tribunal fédéral du 13 février 2013, 2C_645/2012, consid. 3.1 ; CR LIFD- DANON, art. 57-58 N 105; OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, 2012, § 10 N 41.

¹⁰ CR LIFD- DANON, art. 57-58 LIFD N 170 et N 176.

¹¹ Arrêts du Tribunal fédéral du 14 janvier 2015, 2C_1082/2013 et 2C_1083/2013, consid. 5.1.

¹² ATF 140 II 88, consid. 7 .

Dans la même optique, certaines administrations fiscales cantonales ont également développé une pratique permettant de déterminer de manière schématique le niveau de rémunération salariale fiscalement admissible dans les domaines où l'on ne dispose que difficilement de points de comparaison. Ainsi, selon la méthode dite « valaisanne », le salaire fiscalement admissible est calculé sur la base du salaire moyen pratiqué pour une activité donnée, lequel est déterminé à l'aide d'outils statistiques. Ce salaire moyen est ensuite augmenté par un pourcentage du chiffre d'affaires et du bénéfice de la société^{13,14}. Une méthode similaire est appliquée par les administrations fiscales des cantons alémaniques (*Fromer Formel*)¹⁵. Sous réserve de l'interdiction de l'arbitraire, le Tribunal fédéral a confirmé qu'en l'absence d'autres points de comparaison, les administrations fiscales pouvaient se reposer sur des données statistiques telles que décrites ci-dessus afin de déterminer le niveau de salaire fiscalement admissible, entraînant par là automatiquement une certaine simplification¹⁶.

Comme pour les taux d'intérêts édictés annuellement dans les lettres-circulaires de l'AFC, s'il apparaît, en application des méthodes mentionnées ci-dessus, que le salaire versé est excessif, il appartiendra au contribuable de démontrer les raisons justifiant l'octroi d'un tel salaire¹⁷.

- (ii) La prestation octroyée l'est en faveur d'une personne morale ou physique avec laquelle le contribuable entretient un rapport de participation ou d'une personne proche de celle-ci.

Une prestation appréciable en argent ne peut intervenir qu'entre des acteurs étant liés par un lien de participation. Bien souvent, cette relation prend la forme d'un lien d'actionariat. Mais la notion de rapport de participation couvre également les détenteurs de bons de participation¹⁸.

La qualification de prestation appréciable en argent s'étend par ailleurs également aux prestations impliquant des personnes touchant de près un détenteur de droits de participation de la société. En effet, le droit fiscal considère alors que l'actionnaire sert de lien entre la société et le proche, si bien que la prestation est aussi octroyée *causa societatis* alors même que le proche n'entretient pas directement de rapport de participation avec la société¹⁹.

La notion de proche peut reposer tant sur des relations personnelles étroites (liens de parenté ou liens amicaux) que sur des relations économiques²⁰. Le Tribunal fédéral en fait ainsi une interprétation très large, dans la mesure où il considère notamment que l'octroi d'une prestation à des conditions inusuelles, ne reflétant pas les conditions du

¹³ PHILIPPIN E./REISER A./VUILLEUMIER F, in *Patrimoine de la famille, entretien, régimes matrimoniaux, deuxième pilier et aspects fiscaux, Le droit des contrats et des sociétés au service de la famille*, 2016, p. 62 ; MELLER E./SALOM J., in RDAF 2011 II 105, *Le salaire excessif en droit fiscal suisse*.

¹⁴ La participation au chiffre d'affaires de la société est calculée comme suit : 1% jusqu'à CHF 1 million, 0.9% jusqu'à CHF 5 millions et 0.8% au-delà (ces chiffres sont doublés en présence de société de services pour tenir compte de la marge brute élevée de ce genre de société). En ce qui concerne la participation au bénéfice de la société, il est de 1/3 lorsque la société emploie moins de 20 collaborateurs et de 1/4 si la société emploie plus de 20 collaborateurs (MELLER E./SALOM J., in RDAF 2011 II 105, *Le salaire excessif en droit fiscal suisse*, p. 119).

¹⁵ CR LIFD- DANON, art. 57-58 LIFD N 214.

¹⁶ Arrêt du Tribunal fédéral du 19 août 2008, 2C_188/2006, consid. 5.3.

¹⁷ Arrêt du Tribunal fédéral du 6 juillet 2015, 2C_660/2014, consid. 6.2.

¹⁸ CR LIFD- DANON, art. 57-58 LIFD N 194.

¹⁹ BRÜLISAUER P./MÜHLEMANN M., in *Zweifel/Beusch* (éd.), Art. 58 DBG N 217.

²⁰ Arrêt du Tribunal fédéral du 30 janvier 2017, 2C_177/2016, consid. 4.3.

marché, constitue déjà un indice propre à conclure à l'existence d'une proximité entre le tiers et le détenteur de droits de participation²¹.

L'approche des juges fédéraux peut notamment être illustrée par une affaire jugée en 2015 dans laquelle un actionnaire se voyait reprocher le fait que la société dont il détenait plus de la moitié du capital-actions avait renoncé à plusieurs millions de francs de revenus en faveur d'une *Anstalt* de droit liechtensteinois. Affirmant que l'administration fiscale n'était pas parvenue à démontrer que l'*Anstalt* en question constituait effectivement une entité lui étant proche au sens défini ci-dessus, l'actionnaire contestait la reprise intervenue. Bien que reconnaissant que la preuve directe que l'actionnaire était aussi le bénéficiaire économique de l'*Anstalt* liechtensteinoise n'avait pas été apportée par l'administration fiscale, le Tribunal fédéral a constaté que « *le défaut d'autre explication plausible suffit pour considérer qu'une prestation inhabituelle a été effectuée en faveur d'un détenteur de parts ou à une personne le touchant de près* »²², ajoutant par ailleurs que « *dans les faits, seuls les droits de participation peuvent expliquer que des paiements sont intervenus à une Anstalt liechtensteinoise, passive de surcroît* »²³.

Nous verrons que les conséquences fiscales de l'implication d'un tiers proche de l'actionnaire sont appréhendées sous l'angle de la théorie dite du triangle, laquelle prend en compte les trois contribuables concernés, à savoir la société, le détenteur de parts ainsi que la personne le touchant de près (*cf.* 2.2.1 (ii)).

Enfin, on peut relever que la jurisprudence semble reconnaître que les attributions excessives faites à des membres des organes sociaux constituent également des avantages appréciables en argent²⁴. Cette jurisprudence relativement ancienne est toutefois critiquée en doctrine²⁵.

(iii) La prestation octroyée n'aurait pas été accordée à un tiers dans les mêmes circonstances.

Comme indiqué ci-avant, les relations entre la société et son actionnaire doivent se conformer au principe de pleine concurrence. Le droit suisse ne prévoit en particulier pas de règles spécifiques applicables aux relations entre entités d'un même groupe de sociétés²⁶. Le Tribunal fédéral a dès lors confirmé que celles-ci doivent appliquer aux relations qu'elles entretiennent entre elles les mêmes conditions qu'elles appliqueraient en présence de tiers sur le marché libre²⁷. Ainsi, bien que la fixation des prix de transfert au sein d'un groupe puisse s'avérer complexe, les sociétés apparentées ne peuvent en tout état de cause pas aménager leurs relations contractuelles de manière à déplacer leur bénéfice d'un Etat à un autre²⁸.

²¹ Arrêt du Tribunal fédéral du 30 janvier 2017, 2C_177/2016, consid. 4.3 ; CR LIFD- DANON, art. 57-58 LIFD, N 203.

²² Arrêt du Tribunal fédéral du 6 août 2015, 2C_16/2015, consid. 3.4.4 traduit *in* RDAF 2016 II 110.

²³ *Ibidem*, consid. 3.4.2.

²⁴ Arrêt du Tribunal fédéral du 30 août 1988, *in* Archive de droit fiscal suisse 57, pp. 214 ss, traduit *in* RDAF 1990 p. 289 rendu en matière d'impôt anticipé.

²⁵ Voir notamment CR LIFD- DANON, art. 57-58 LIFD, N 207.

²⁶ CR LIFD- DANON, art. 57-58 LIFD, N 170 et N 176.

²⁷ Notamment ATF 119 Ib 116, consid. 2 ; Arrêt du Tribunal fédéral du 19 avril 2007, 2A.588/2006, consid. 4.2

²⁸ CR LIFD- DANON, art. 57-58 LIFD N 176; Arrêt du Tribunal fédéral du 19 avril 2007, 2A.588/2006, consid. 4.2.

La détermination des conditions contractuelles qui auraient été négociées entre tiers sur un marché libre est ainsi primordiale dans le contexte fiscal actuel. Ces conditions peuvent être déterminées relativement aisément lorsque les biens ou services offerts sont échangés sur un marché accessible qui en fixe alors la valeur vénale (comme le sont des actions cotées par exemple). L'exercice est toutefois souvent plus technique et complexe. En effet, dans la grande majorité des cas, il n'existe aucun marché propre aux biens et services en question. C'est le cas notamment pour les actifs dits immatériels dérivant des droits de propriété intellectuelle²⁹.

La législation fiscale suisse ne prévoit aucune règle permettant de guider les contribuables dans l'évaluation du correct prix de transfert. Selon la jurisprudence³⁰, lorsqu'il n'existe pas de marché propre aux biens et services en question, il convient d'identifier des transactions similaires intervenues entre tiers et de comparer les conditions négociées entre ces parties indépendantes à celles effectivement pratiquées par les parties apparentées dans le cadre de la transaction examinée (méthode du prix comparable). Si une telle approche n'est pas possible faute de transaction comparable, il convient alors de recourir aux méthodes du prix de revente³¹ ou du coût majoré (« *cost plus* »)³² afin de déterminer les conditions hypothétiques qui auraient été négociées par des parties tierces. Ces différentes méthodes sont longuement exposées dans les principes développés par l'OCDE en matière de prix de transfert³³ auxquels le Tribunal fédéral se réfère dans certaines affaires³⁴.

L'incertitude résultant de l'absence de règles légales claires quant à la détermination de prix de transfert conformes au principe de pleine concurrence représente une difficulté majeure pour certains types de contribuables, tel que les groupes internationaux. Il est ainsi fréquent en pratique que des contribuables fassent appel à des spécialistes afin de procéder à une analyse détaillée permettant de déterminer le prix dit de pleine concurrence ou approchent directement les administrations fiscales de manière préalable afin de s'assurer que le niveau de rémunération pratiqué est adéquat.

(iv) La disproportion entre la prestation octroyée et la contre-prestation est manifeste de telle sorte qu'elle était reconnaissable pour les organes de la société.

Lorsque la disproportion entre les prestations échangées est manifeste et importante, il est présumé que les organes de la société auraient pu s'en rendre compte³⁵. Il n'est ainsi pas nécessaire à l'administration fiscale de démontrer que les organes de la société avaient effectivement connaissance de l'inadéquation du niveau de rémunération pratiqué, cette condition étant objectivée par la notion de reconnaissabilité.

²⁹ MARAIA J.-F., in FSI – Droit fiscal suisse et international Nr. 3, *Prix de transfert des biens incorporels*, 2008, N 17.

³⁰ ATF 140 II 88, consid. 4.2 et 6.1 ; Arrêts du Tribunal fédéral du 14 janvier 2015, 2C_1082/2013 et 2C_1083/2013, consid. 5.2.

³¹ La méthode du prix de revente consiste à comparer la marge brute réalisée par une entité sur la revente d'un produit acheté à une société apparentée à la marge réalisée par d'autres entités similaires sur le marché libre.

³² La méthode du coût majoré consiste à comparer la marge sur coût réalisée par une entité sur les biens ou services offerts à une société apparentée à la marge réalisée par les autres acteurs du marché sur des services ou biens similaires.

³³ *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, 2010.

³⁴ ATF 140 II 88, consid. 4.2 et 6.1 ; Arrêts du Tribunal fédéral du 14 janvier 2015, 2C_1082/2013 et 2C_1083/2013, consid. 5.2.

³⁵ CR LIFD- DANON, art. 57-58 LIFD N 210.

A cet égard, on peut relever parmi les éléments de fait permettant de conclure à la reconnaissabilité de la prestation appréciable en argent que le Tribunal fédéral semble notamment prendre en considération l'existence de « *safe harbour rules* » publiées par l'AFC (lesquelles n'avaient pas été respectées en l'espèce), ou encore, le fait que la transaction en question avait eu pour conséquence d'amener la société à faire une perte³⁶.

Selon la définition du Tribunal fédéral, telle qu'exposée ci-dessus, la notion de prestation appréciable en argent peut s'entendre tant d'une distribution dissimulée de dividendes, à savoir l'octroi par la société d'un avantage à un actionnaire (ou à un proche de celui-ci), qu'à un apport dissimulé, soit le phénomène inverse par lequel l'actionnaire fournit une prestation sans contre prestation équivalente à la société qu'il détient sans que cela ne soit reflété dans les comptes de la société³⁷. Ainsi, selon les juges fédéraux, « *cet avantage [appréciable en argent] peut être qualifié de distribution dissimulée de bénéfice s'il est considéré comme acquis par la société mère ou la personne physique actionnaire ou d'apport dissimulé s'il est acquis par une société fille ou représenter successivement les deux - selon la théorie du triangle - si la bénéficiaire est une société sœur ou une autre société apparentée.* »³⁸

On relèvera que cette conception n'est pas partagée par certains auteurs qui considèrent qu'un apport dissimulé de la société-mère en faveur de sa filiale n'entraîne, économiquement parlant, pas d'appauvrissement au niveau de la société-mère, la valeur de la participation détenue par cette dernière dans sa filiale s'en trouvant augmentée de manière équivalente³⁹. A notre connaissance, le Tribunal fédéral n'a pas encore eu l'occasion de se déterminer clairement sur l'avis défendu par cette partie de la doctrine, qui se base sur une approche économique globale de la situation. Il est ainsi possible que la formulation de la Cour suprême reproduite ci-dessus soit simplement maladroite. Nous reviendrons par ailleurs sur les conséquences fiscales attachées à l'octroi d'un apport dissimulé ci-après (cf. 2.2.2).

2.2 Conséquences fiscales sous l'angle des impôts directs

Les reprises effectuées en matière d'impôts directs suite à l'octroi d'une prestation appréciable en argent se font au niveau de tous les acteurs impliqués, à savoir la société, son actionnaire ainsi que l'éventuel proche du détenteur de parts concerné.

2.2.1 Dividende dissimulé

(i) En général

L'art. 58 al. 1 de la loi sur l'impôt fédéral direct (« LIFD »)⁴⁰ prévoit que le bénéfice net imposable de la société comprend le solde du compte de résultats de la société. Ainsi, en vertu du principe de détermination (« *Massgeblichkeitsprinzip* »), l'autorité fiscale est liée par les comptes de la société, lorsque ceux-ci sont établis en conformité avec les règles impératives du droit comptable⁴¹.

³⁶ ATF 140 II 88, consid. 8.

³⁷ CR LIFD- NOEL, art. 20 LIFD N 82.

³⁸ Arrêt du Tribunal fédéral du 19 avril 2007, 2A.588/2006, consid. 4.2.

³⁹ BRÜLISAUER P./ MÜHLEMANN M., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 58 DBG, N 400; GLAUSER P.-M., *Apports et impôt sur le bénéfice*, 2005, p. 192; OBRIST T., *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse – Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice*, 2012, p. 387.

⁴⁰ Afin de faciliter la lecture du présent travail, nous renoncerons à citer la disposition topique de la loi fédérale d'harmonisation en matière d'impôts directs (LHID).

⁴¹ ATF 132 I 175, consid. 2.2.; CR LIFD- DANON, art. 57-58 LIFD N 4.

Ce principe n'est toutefois pas absolu et la loi comprend un certain nombre de règles correctrices permettant aux administrations fiscales d'appréhender les situations dans lesquelles l'octroi d'une prestation appréciable en argent n'est pas constitutif d'une violation des règles comptables impératives. L'art. 58 al. 1 let. b LIFD indique ainsi que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial doivent être réintégrés au bénéfice imposable de la société. Il s'agit notamment de réintégrer au bénéfice les charges excessives qui ont été comptabilisées (salaires ou intérêts excessifs payés par la société par exemple). La lettre c de la même disposition prévoit quant à elle que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats font aussi partie du bénéfice imposable de la société. Cette disposition permet en particulier d'appréhender le transfert d'un actif de la société à une partie apparentée en dessous de sa valeur vénale ou la perception par la société d'une rémunération insuffisante.

Les autorités fiscales disposent ainsi de deux fondements distincts pour procéder à la correction du bénéfice imposable d'une société suite à l'octroi d'une prestation appréciable en argent.

Lorsque l'octroi d'un avantage appréciable en argent contrevient aux règles impératives du droit comptable, la correction du bénéfice imposable peut se faire en simple application du principe de détermination. Tel est le cas notamment lorsque la société comptabilise à son compte de charges des frais privés de l'actionnaire ou qu'elle ne comptabilise pas le produit résultant d'une opération commerciale en le transférant directement à son actionnaire. Dans de telles situations, les principes de sincérité et d'intégralité du bilan ne sont pas respectés, la société comptabilisant, dans le premier cas, des charges qui sont étrangères à son activité, et, ne comptabilisant pas, dans le second cas, le produit de son activité.

En revanche, lorsque l'octroi d'une prestation appréciable en argent ne constitue pas une violation des règles comptables, les administrations fiscales s'appuieront sur les règles correctrices de l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD pour reprendre le bénéfice imposable de la société.

Cette distinction, qui ne joue pas réellement de rôle au stade de la reprise fiscale du bénéfice imposable, peut en revanche avoir une importance considérable en ce qui concerne les conséquences pénales attachées à l'existence d'une prestation appréciable en argent, comme nous le verrons plus loin (*cf.* 3.1 et 3.2).

En parallèle à la correction du bénéfice imposable de la société qui a octroyé l'avantage appréciable en argent, une reprise peut aussi intervenir au niveau de l'actionnaire en ayant bénéficié.

Ainsi, lorsque l'actionnaire est une personne physique, l'art. 20 al. 1 let. c LIFD prévoit que tout avantage appréciable en argent provenant de participation de tout genre est soumis à l'impôt sur le revenu. Est notamment visée par cette disposition la perception d'une prestation appréciable en argent sous la forme d'une distribution dissimulée de dividendes⁴². La prestation reçue est ainsi soumise à l'impôt sur le revenu dans le chef de l'actionnaire.

A cet égard, on notera que l'actionnaire peut en principe bénéficier de l'imposition partielle des dividendes, si les conditions de l'art. 20 al. 1^{bis} LIFD sont réunies, à savoir s'il détient au

⁴² CR LIFD- NOEL, art. 20 LIFD N 80.

moins 10% du capital-actions ou social de la société. Il faut par ailleurs que le bénéficiaire de la société ait subi une reprise fiscale correspondante⁴³. Ce principe doit toutefois être nuancé dans les cas où la reprise fiscale correspond pour l'actionnaire à une simple requalification du revenu, par exemple lorsque la part considérée comme excessive du salaire est requalifiée en rendement de participation. En effet, la requalification opérée par l'administration fiscale intervient en pratique souvent après l'entrée en force de la taxation personnelle de l'actionnaire. Dans un tel cas de figure, l'actionnaire ne pourra pas invoquer l'imposition partielle des dividendes, la requalification fiscale du revenu ne constituant en particulier pas un motif de révision⁴⁴. Il en résulte une différence de traitement qui nous semble insatisfaisante en ce sens que la situation du contribuable ayant déclaré l'entier du revenu perçu, mais sous la mauvaise forme, est péjorée par rapport à celle du contribuable qui n'aurait pas déclaré de revenu du tout.

Lorsque l'actionnaire est une personne morale, la reprise interviendra sur la base de l'art. 58 al. 1 let. c LIFD. Le montant de la prestation appréciable en argent sera ajouté au bénéfice imposable de la société. Demeure réservée l'application du régime de la réduction pour participation (art. 69 LIFD), dans la mesure où la société ayant octroyé la prestation a subi un redressement au préalable⁴⁵.

Enfin, lorsque la reprise intervient par le biais d'une procédure en rappel d'impôt, un intérêt moratoire est prélevé en sus sur les montants d'impôts dus (art. 164 al. 1 LIFD).

(ii) Théorie du triangle

Comme nous l'avons vu plus haut (*cf.* 2.1), la notion de prestation appréciable en argent couvre également les prestations octroyées à des proches du détenteur de parts. L'octroi d'un avantage à un proche soulève la question de l'attribution du revenu représenté par la prestation versée⁴⁶. En effet, si selon les rapports de droit civil par lesquels les parties ont souhaité se lier, le bénéficiaire de la prestation est indubitablement le proche de l'actionnaire, il n'en demeure pas moins que cette prestation a été octroyée *causa societatis*, le détenteur de parts ayant joué un rôle décisif dans l'octroi de l'avantage en question.

Cette situation est appréhendée de manière différenciée sous l'angle des impôts directs et de l'impôt anticipé. Selon la conception prévalant en matière d'impôt anticipé, c'est la théorie du bénéficiaire direct qui est appliquée. Nous y reviendrons ci-après (*cf.* 2.3).

En matière d'impôts directs, les autorités fiscales ainsi que la jurisprudence⁴⁷ suivent une approche que l'on pourrait qualifier de fiction économique par laquelle elles tentent de retracer le cheminement de la prestation versée. Ainsi, selon la théorie dite du triangle, l'avantage octroyé par la société passe pour une seconde logique dans les mains de son

⁴³ Circulaire AFC n° 22 du 16 décembre 2008 - « Imposition partielle des rendements provenant de participations détenues dans la fortune privée et limitation de la déduction des intérêts passifs », § 2.2.3, p. 3.

⁴⁴ CR LIFD- KRAFFT, art. 20 LIFD N 230. Le bénéficiaire de la prestation appréciable en argent pourra en revanche demander la restitution des cotisations sociales payées sur la portion du salaire requalifiée en rendement de la fortune mobilière dans un délai d'un an à compter de la fin de l'année civile durant laquelle la taxation de la société est entrée en force (art. 16 al. 3 LAVS).

⁴⁵ Circulaire AFC du 17 décembre 2009 - « Réduction d'impôt sur les rendements de participations à des sociétés de capitaux et sociétés coopératives », § 2.4.1, p. 5.

⁴⁶ CR LIFD- DANON, art. 57-58 LIFD N 253.

⁴⁷ Voir notamment arrêt du Tribunal fédéral du 6 août 2015, 2C_16/2015, consid. 2.4.1 traduit *in* RDAF 2016 II 110.

actionnaire pour être ensuite attribué au proche de ce dernier⁴⁸. Une imposition a ainsi lieu dans le chef de l'actionnaire selon les règles décrites ci-dessus en matière de rendement de participation. L'attribution de l'avantage au proche du détenteur de parts prend quant à elle la forme d'une donation, si le proche gratifié est une personne physique, ou, celle d'un apport dissimulé, s'il s'agit d'une personne morale.

Selon la doctrine, la situation est encore différente lorsque l'actionnaire est une personne morale dont l'imposition se base sur le principe de déterminance⁴⁹. En effet, il serait contraire au principe de l'autorité du droit comptable d'attribuer un rendement de participation à l'actionnaire alors même que celui-ci n'a pas comptabilisé de revenu correspondant. De ce fait, aucune reprise ne se justifie au niveau de l'actionnaire et seule la gratification subséquente en faveur du proche de la personne morale, qui intervient à titre gratuit, pourrait donner lieu à une éventuelle reprise. La question ne semble pas avoir été définitivement tranchée par le Tribunal fédéral. Elle a notamment été laissée ouverte dans plusieurs arrêts récents⁵⁰.

2.2.2 Apport dissimulé

Contrairement à ce qui prévaut en matière de distribution dissimulée de dividende, les conséquences fiscales attachées à l'octroi par l'actionnaire d'un apport dissimulé à sa société sont discutées en doctrine.

Est en particulier controversée la question de savoir si une correction du bénéfice imposable doit intervenir au niveau de la société-mère lorsque celle-ci a transféré un actif ou octroyé une prestation en faveur d'une filiale à des conditions plus favorables que celles du marché.

Sans entrer dans les détails techniques de la controverse existante, qui ne fait pas l'objet de la présente contribution, on précisera simplement que certains auteurs estiment qu'aucune norme fiscale ou comptable ne permet de corriger le bénéfice imposable de la société-mère dans ce cas de figure⁵¹. La doctrine considère en particulier que les réserves latentes attachées au bien transféré par la société-mère ne sont pas réalisées au moment du transfert mais sont reportées sur la participation détenue dans la société-fille⁵². Ainsi, l'ajustement à la hausse du coût d'investissement de la participation détenue dans la filiale est suffisant pour garantir l'imposition, certes différée, des réserves latentes transférées à la société-fille⁵³. Un raisonnement similaire peut s'appliquer à l'octroi par la société-mère de prestations insuffisamment rémunérées⁵⁴.

La situation est quelque peu différente lorsque l'apport affecte un compte de charge de la société-mère. Certains auteurs estiment alors qu'une correction doit intervenir au niveau du compte de résultats de la société-mère sur la base de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD⁵⁵. La charge

⁴⁸ CR LIFD- DANON, art. 57-58 LIFD N 256.

⁴⁹ *Ibidem*, N 261.

⁵⁰ Arrêt du Tribunal fédéral du 6 août 2015, 2C_16/2015, consid. 2.4.3 traduit in RDAF 2016 II 110 et arrêt du Tribunal fédéral du 30 janvier 2017, 2C_177/2016, consid. 5.2.2.

⁵¹ OBRIST T., *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse – Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et le bénéfice*, 2012, pp. 417 ss.

⁵² CR LIFD- DANON, art. 57-58 LIFD N 277; BRÜLISAUER P., MÜHLEMANN M., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 58 DBG, N 420-421.

⁵³ *Ibidem*, N 277; *Ibidem*, N 422.

⁵⁴ *Ibidem*, N 279; GLAUSER P.-M., *Apports et impôt sur le bénéfice*, 2005, p. 205.

⁵⁵ *Ibidem*, N 281.

excessive comptabilisée doit être réintégrée au bénéficiaire imposable de la société-mère⁵⁶. Par ailleurs, la renonciation en faveur de sa filiale d'un produit réalisé dans le cadre d'une transaction intervenue entre la société-mère et un tiers ou la comptabilisation d'une non-valeur (acquisition d'un bien à un prix surfait par exemple) sont contraires au droit comptable, ce qui suffit à justifier la reprise du compte de résultats de la société-mère⁵⁷.

Le Tribunal fédéral n'a, depuis l'entrée en vigueur de la réforme de 1997⁵⁸, pas eu l'occasion de se pencher sur le traitement des conséquences fiscales d'un apport dissimulé. La jurisprudence cantonale semble quant à elle diverger.

Dans un arrêt du 3 octobre 2006⁵⁹, l'ancienne Commission cantonale de recours de Genève a confirmé le redressement opéré au niveau du bénéficiaire imposable de la société-mère, suite à l'octroi par cette dernière d'un prêt non rémunéré à une société filiale. Le compte de résultats de la société-mère a ainsi été augmenté du montant des intérêts non perçus.

Le Tribunal administratif du canton de Schwyz semble avoir suivi une logique différente. Dans un arrêt du 27 octobre 2011⁶⁰, il a confirmé la pratique de l'Administration fiscale cantonale de Schwyz selon laquelle l'octroi d'un prêt insuffisamment rémunéré à une filiale étrangère n'entraînait pas de correction au niveau du bénéfice imposable de la société-mère suisse mais augmentait, à concurrence de l'insuffisance de rémunération, le coût d'investissement attaché à la participation détenue dans la filiale. Dans cette affaire, l'Administration fiscale du canton de Schwyz avait, au moment de l'aliénation de la participation détenue dans la filiale, augmenté le coût d'investissement attaché à la participation d'un montant correspondant à un taux d'intérêt annuel de 4% à 5%. Ce faisant, la portion du gain en capital entrant en compte pour le calcul de la réduction pour participation fût réduit.

2.3 Conséquences fiscales sous l'angle de l'impôt anticipé

Les rendements de participation provenant de sociétés suisses sont soumis à un impôt anticipé de 35%. Constituant un impôt dit de garantie dans le contexte national, l'impôt anticipé est retenu par la société distributrice sur le montant brut du dividende distribué (art. 10 al. 1 et 14 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (« LIA »)). Le bénéficiaire peut par la suite réclamer le remboursement du montant prélevé aux conditions des arts. 21 ss LIA. A cet effet, il faut notamment que le rendement perçu par l'actionnaire ait été correctement déclaré (art. 23 LIA), respectivement comptabilisé (art. 25 al. 1 LIA)⁶¹. Dans le cadre de relations intragroupes et lorsque les conditions de l'art. 26a OIA, ou de la convention de double

⁵⁶ GLAUSER P.-M., *Apports et impôt sur le bénéfice*, 2005, pp. 210-211.

⁵⁷ CR LIFD-DANON, art. 57-58 LIFD N 280 et 282 ; GLAUSER P.-M., *Apports et impôt sur le bénéfice*, 2005, pp. 204-205 et 208-209.

⁵⁸ La réforme de l'imposition de 1997, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1998, a notamment eu pour effet d'élargir l'application de la réduction pour participation au gain en capital.

⁵⁹ Arrêt de la Commission cantonale (maintenant Chambre administrative de la Cour de justice) de recours du 3 octobre 2006, ATA/529/2006, notamment consid.3 et 4.

⁶⁰ VGE II 2011 du 27 octobre 2011. La société-mère se prévalait principalement dans cette affaire du fait qu'il n'était pas prévisible pour elle que le montant correspondant aux intérêts non-perçus lors des exercices précédents vienne augmenter le coût d'investissement de la participation lors de l'aliénation de celle-ci. L'Administration cantonale n'avait en effet jamais effectué de reprise lors des taxations des années précédentes, lesquelles étaient entrées en force au moment de la vente de sa filiale (consid. 3.1.2). Cette argumentation a été rejetée par le Tribunal administratif du canton de Schwyz (consid. 3.3).

⁶¹ Les autres conditions étant le domicile/siège suisse de l'actionnaire (arts. 22 et 24 LIA) et la titularité du droit de jouissance sur les actions, parts sociales ou bons de participation ayant généré le rendement imposable (art. 21 LIA).

imposition applicable, sont remplies, le paiement de l'impôt anticipé peut être remplacé par une simple déclaration du dividende distribué (art. 20 LIA). La société distributrice ainsi que la société bénéficiaire doivent alors déposer spontanément les formulaires correspondants auprès de l'AFC pour la notifier du paiement intervenu.

L'impôt anticipé doit être prélevé sur toute distribution de dividendes, que celle-ci intervienne de manière ouverte ou dissimulée (art. 4 al. 1 let. b LIA et art. 20 al. 1 et 2 OIA)⁶². Ainsi, lorsque la société octroie une prestation appréciable en argent sous la forme d'une distribution dissimulée de dividendes, elle a l'obligation de transférer la charge d'impôt anticipé correspondant au bénéficiaire de la prestation. Si ce transfert n'a pas lieu, l'AFC considèrera, en application de la méthode dite du « brut pour net », que le montant de la prestation appréciable en argent doit être compris comme net d'impôt anticipé, à savoir représentant 65% de la prestation imposable⁶³. Le montant brut du dividende dissimulé distribué, sur lequel se calcule l'impôt anticipé de 35%, est ainsi reconstitué par l'AFC lors de la découverte d'une prestation appréciable en argent, si bien que le taux effectif d'impôt anticipé prélevé est de 53.85%⁶⁴. En sus, un intérêt moratoire sera perçu par l'AFC sur le montant d'impôt dû (art. 16 al. 2 LIA).

On notera que la société ayant octroyé une prestation appréciable en argent peut s'acquitter de son obligation par le biais de la procédure de déclaration en lieu et place du paiement de l'impôt anticipé (art. 20 LIA et art. 24 al. 1 let. a OIA)⁶⁵. La société distributrice remplit ainsi son obligation par le dépôt des formules 105 ou 112 auprès de l'AFC. Cette possibilité existe lorsque la prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé échue lors d'une année civile précédente est découverte à l'occasion d'un contrôle de l'autorité fiscale. Selon le Tribunal administratif fédéral, l'octroi d'une prestation soumise à l'impôt anticipé doit toutefois aussi constituer une circonstance nouvelle pour la société distributrice, en ce sens que la société n'avait pas connaissance avant le contrôle de l'octroi d'une prestation imposable⁶⁶. La procédure de déclaration n'est par ailleurs ouverte que lorsque le bénéficiaire de la prestation imposable remplit les conditions donnant droit au remboursement. S'il apparaît que le bénéficiaire n'a pas droit au remboursement, notamment parce qu'il n'a pas déclaré ou comptabilisé la prestation appréciable en argent de manière régulière, la procédure de déclaration n'est pas applicable⁶⁷.

Lorsque le bénéficiaire de la prestation appréciable en argent ne peut se prévaloir du droit au remboursement, le montant d'impôt prélevé constitue une charge définitive⁶⁸. Il en va par exemple ainsi de la prise en charge par la société de frais privés de son actionnaire dont ce dernier n'aura pas fait état dans sa déclaration d'impôt personnelle. La condition de l'art. 23 LIA n'est alors pas remplie et l'impôt anticipé dû par la société constituera une charge

⁶² DUSS M./HELBING A./DUSS F., in Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (éd.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Art. 4 VStG N 132.

⁶³ Archives 61, 825 in RDAF 1993 p. 410, 416 (consid. 3 e) ; JAUSI T./NACHBUR A./PFIRTER M., in TREX, *L'impôt anticipé – Un « impôt à risque » pour les PME ?*, 2014, p. 174.

⁶⁴ Le bénéficiaire ne restituant pas la portion de la prestation équivalent au montant d'impôt anticipé qui aurait dû être retenu, on considère qu'une prestation supplémentaire est octroyée par la société sur laquelle l'impôt anticipé doit aussi être prélevé. Cette logique se répétant à l'infini pour donner un taux effectif de 53.85%.

⁶⁵ L'art. 26a OIA demeure seul applicable en tant que *lex specialis* en cas de distribution intragroupe (arrêt du Tribunal administratif fédéral du 31 juillet 2015, A-1405/2014, consid. 3.4.2.5)

⁶⁶ Arrêt du Tribunal administratif fédéral du 27 octobre 2015, A-1507/2014, consid. 3.5.3 (arrêt actuellement attaqué devant le Tribunal fédéral).

⁶⁷ BAUMGARTNER I./BOSSART MEIER S., in Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (éd.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Art. 20 VStG N 67 – 68; Arrêt du Tribunal fédéral du 20 octobre 1989, in Archive de droit fiscal suisse, 59, p. 306 ss, consid. 20.

⁶⁸ ZWAHLEN B., in Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (éd.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Art. 23 VStG N 9.

irré récupérable. En revanche, lorsque l'actionnaire déclare la prestation appréciable en argent, sous forme de salaire par exemple, sans la qualifier de dividende toutefois, il ne se voit pas déchu de son droit au remboursement⁶⁹. En effet, en raison de la fonction de garantie de l'impôt anticipé, il ne se justifie pas, dans ce cas de figure, de priver le bénéficiaire du remboursement, la prestation octroyée ayant fait l'objet d'une imposition dans son chef⁷⁰. Il s'agit alors d'une simple requalification du revenu en rendement de la fortune mobilière.

En l'état actuel de la législation et de la pratique, la déclaration de la prestation octroyée intervient de manière régulière lorsqu'elle est effectuée par le bénéficiaire spontanément dans la première déclaration qui suit l'échéance de la prestation imposable, mais au plus tard avant l'entrée en force de sa taxation⁷¹. Le bénéficiaire ayant omis, par erreur ou intentionnellement, de déclarer une prestation se voit ainsi déchu de son droit au remboursement. Il en va de même lorsque le bénéficiaire dépose une déclaration correctrice, avant l'entrée en force de sa taxation, mais suite à l'intervention d'une autorité fiscale⁷².

Le droit au remboursement se périmé dans un délai de trois ans à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue (art. 32 al. 1 LIA). Lorsque le paiement de l'impôt anticipé fait suite à une contestation de l'AFC et que l'on se trouve au-delà du délai de trois ans, l'art. 32 al. 2 LIA offre néanmoins la possibilité au bénéficiaire d'une prestation imposable de déposer une demande de remboursement dans un délai de 60 jours à partir du paiement de l'impôt. La procédure de déclaration de l'art. 24 al. 1 let. a OIA reste ainsi ouverte lorsque la découverte de la prestation imposable par l'autorité fiscale intervient après le délai de trois ans de l'art. 32 al. 1 LIA⁷³.

Enfin, on notera que contrairement à ce qui vaut en matière d'impôts directs, c'est la théorie du bénéficiaire direct qui s'applique dans le cadre du remboursement de l'impôt anticipé⁷⁴. Ainsi, lorsque la prestation appréciable en argent est octroyée à un proche de l'actionnaire, la charge d'impôt doit être transférée à cette personne, et non pas à l'actionnaire. C'est également la personne proche qui devra remplir les conditions au remboursement⁷⁵. L'AFC applique toutefois la théorie du triangle dans certaines circonstances (notamment situation d'assainissement et prestation à un proche de l'actionnaire sur la base de relations exclusivement familiales ou amicales)⁷⁶.

⁶⁹ *Ibidem*, N 6.

⁷⁰ BAUMGARTNER I./BOSSART MEIER S., *in* Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (éd.), *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, Art. 20 VStG N 26.

⁷¹ Circulaire AFC n° 40 du 11 mars 2014 - « Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé des personnes physiques selon l'article 23 LIA », § 3.1, p.2.

⁷² Le Conseil fédéral a toutefois mis en consultation un projet de modification de la LIA permettant le remboursement de l'impôt anticipé aussi lorsque le contribuable a omis par négligence de déclarer une prestation soumise à l'impôt anticipé et corrige sa déclaration suite à l'intervention de l'autorité fiscale. Selon le projet de modification de la LIA, la situation est identique lorsque l'autorité fiscale a elle-même ajouté l'avantage reçu dans la déclaration de l'actionnaire. La correction devra toutefois intervenir avant l'entrée en force de la taxation (Rapport explicatif du Département fédéral des finances du 28 juin 2017).

⁷³ BAUMGARTNER I./BOSSART MEIER S., *in* Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (éd.), *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, Art. 20 VStG N 69.

⁷⁴ DUSS M./HELBING A./DUSS F., *in* Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (éd.), *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, Art. 21 VStG N 23.

⁷⁵ BAUER-BALMELLI M. *in* Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (éd.), *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, Art. 21 VStG N 23.

⁷⁶ Notice AFC de février 2001 pour la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé.

2.4 Fardeau de la preuve

De jurisprudence constante, en vertu du principe général de l'art. 8 du Code civil, il appartient aux administrations fiscales de démontrer l'existence d'éléments augmentant la charge fiscale du contribuable⁷⁷. Cette règle générale s'applique également en matière de prestations appréciables en argent⁷⁸. Le contribuable n'a ainsi pas à souffrir du manque d'éléments probant à disposition de l'administration fiscale, à moins qu'on ne puisse lui reprocher un manque de collaboration⁷⁹.

A cet égard, on relèvera que les devoirs de collaboration du contribuable sont relativement étendus en procédure de taxation et de rappel d'impôt (notamment arts. 123, 124 et 126 LIFD en procédure de taxation - applicables aussi en procédure de rappel d'impôt par le biais de l'art. 153 al. 3 LIFD - ainsi qu'arts. 39 et 40 al. 2 LIA). Le contribuable doit ainsi en particulier « *faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte* » (art. 126 al. 1 LIFD). Le Tribunal fédéral a par ailleurs précisé que l'obligation de collaboration du contribuable était accrue lorsque celui-ci nouait des relations juridiques avec une entité située dans un Etat étranger favorisant la constitution de sièges fictifs, comme le Liechtenstein dans le cas d'espèce⁸⁰.

Lorsque les autorités fiscales disposent de suffisamment d'indices propres à démontrer l'existence d'une prestation appréciable en argent ou que la présentation des faits avancée par celles-ci est vraisemblable selon l'expérience de la vie, il revient alors au contribuable d'apporter une contre-épreuve⁸¹. Tel est notamment le cas lorsque les administrations fiscales parviennent à démontrer qu'il existe une disproportion entre la prestation octroyée et la contre-prestation⁸². Il appartiendra alors au contribuable d'établir de manière convaincante la justification commerciale sous-tendant la transaction. A cet égard, on peut relever que le degré de preuve requis par les juridictions sera plus élevé lorsque le bénéficiaire de la prestation se situe à l'étranger. En effet, dans un tel contexte, le bénéficiaire échappe à l'autorité des administrations fiscales suisses ce qui justifie la fourniture par le contribuable d'informations et de documents plus précis et complets sur les circonstances entourant la transaction⁸³.

Enfin, on rappellera que dans certains cas précités (*cf.* 2.1), le simple non-respect des « *safe harbour rules* » établis par l'AFC a pour effet de renverser le fardeau de la preuve, qui se retrouve alors sur les épaules du contribuable.

3. Conséquences pénales sous l'angle des impôts directs

L'existence de prestations appréciables en argent est, dans la majeure partie des cas, découverte suite à un contrôle mené par l'administration fiscale, qu'il s'agisse d'un contrôle de l'AFC portant sur l'impôt anticipé ou d'un contrôle des administrations fiscales cantonales en matière d'impôts directs. Les corrections fiscales décrites ci-dessus sont alors effectuées par le biais d'une procédure en rappel d'impôt portant sur des taxations entrées en force.

⁷⁷ Arrêt du Tribunal fédéral du 1er septembre 2015, 2C_109/2015, consid. 4.1.

⁷⁸ Arrêt du Tribunal fédéral du 17 janvier 2014, 2C_589/2013, consid. 7.2 traduit *in* RDAF 2014 II p. 78.

⁷⁹ *Ibidem*, consid. 7.2.

⁸⁰ Arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2014, 2C_201/2014, consid. 8.2.

⁸¹ Arrêt du Tribunal fédéral du 14 janvier 2015, 2C_1082/2013, consid.5.4 ; Arrêt du Tribunal fédéral du 14 septembre 2009, 2C_199/2009, consid. 3.1.

⁸² Arrêt du Tribunal fédéral du 14 janvier 2015, 2C_1082/2013, consid. 5.4.

⁸³ Arrêt du Tribunal fédéral du 31 juillet 2013, 2C_797/2012, consid. 2.2.2 (avec un bénéficiaire situé à Hong-Kong).

Les conséquences liées à l'octroi de prestations appréciables en argent ne se limitent toutefois pas à l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. En effet, la législation applicable en matière d'impôts directs contient un certain nombre de dispositions pénales (art. 174 ss LIFD). Deux d'entre elles sont susceptibles de s'appliquer aux cas de prestations appréciables en argent. Il s'agit, d'une part, de l'infraction de soustraction d'impôt (art. 175 LIFD), et, d'autre part, de celle d'usage de faux (art. 186 LIFD).

La distinction opérée par la législation est celle traditionnellement suivie en droit fiscal suisse entre la soustraction fiscale, qui constitue une contravention, et, la fraude fiscale, qui est elle de nature délictuelle. Ces deux dispositions visent à protéger le même bien juridique, à savoir le patrimoine de la collectivité publique⁸⁴. La répression de l'usage de faux cherche au surplus à préserver la confiance que les autorités fiscales peuvent placer dans des titres⁸⁵.

3.1 Usage de faux (art. 186 LIFD)

L'art. 186 al. 1 LIFD prévoit que « [c]elui qui, dans le but de commettre une soustraction d'impôt au sens des art. 175 à 177, fait usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, tels que des livres comptables, des bilans, des comptes de résultat ou des certificats de salaire et autres attestations de tiers dans le dessein de tromper l'autorité fiscale, est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire ».

L'usage de faux est une infraction dite formelle ne nécessitant pas la production d'un résultat⁸⁶. L'infraction est ainsi réalisée dès le dépôt du titre concerné auprès de l'administration fiscale, indépendamment de savoir si l'autorité procédera à la taxation sur la base de ce document faux. En conséquence, la notion de tentative d'usage de faux est exclue⁸⁷.

Au contraire de ce qui vaut pour l'infraction de soustraction d'impôt, qui comme nous le verrons ne peut être commise que par le contribuable (cf. 3.2), l'infraction d'usage de faux peut aussi être commise par le représentant contractuel du contribuable ou par ses organes lorsqu'il s'agit d'une personne morale⁸⁸.

Par ailleurs, ne peut en principe être punie pour usage de faux qu'une personne physique. Ainsi, ce seront notamment les organes de la personne morale qui seront punissables au regard de l'art. 186 LIFD. La partie générale du Code pénal (« CP ») étant toutefois applicable à l'infraction d'usage de faux par le biais de l'art. 333 al. 1 CP, la personne morale reste punissable à titre subsidiaire aux conditions de l'art. 102 al. 1 CP⁸⁹.

Les éléments constitutifs objectifs nécessaires à la réalisation de l'infraction d'usage de faux sont les suivants :

⁸⁴ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 176 LIFD N 4 et CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 186 LIFD N 6.

⁸⁵ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 186 LIFD N 6; DONATSCH A./ABBO YOUSSEF O., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 186 DBG N 7.

⁸⁶ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 186 LIFD N 7.

⁸⁷ *Ibidem*, N 8; BUGNON M./BEGUIN P., in Droit pénal fiscal, *Droit pénal fiscal en matière d'impôts directs*, 2013, p. 82.

⁸⁸ DONATSCH A./ABBO YOUSSEF O., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 186 DBG N 8.

⁸⁹ *Ibidem*, N 5.

(i) Un titre

La notion de titre mentionnée à l'art. 186 LIFD est identique à celle de l'art. 110 al. 4 CP, à savoir « *tous les écrits destinés et propres à prouver un fait ayant une portée juridique et tous les 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* »⁹⁰.

De jurisprudence constante, les pièces comptables (à savoir les états financiers et leurs pièces justificatives) constituent des titres⁹¹. En effet, aux termes mêmes de la loi (art. 958 al. 1 du Code des obligations (« CO »)), la finalité des documents comptables est d'établir la situation financière de l'entreprise « *de façon à ce qu'un tiers puisse s'en faire une opinion fondée* ». La comptabilité commerciale a ainsi par nature pour objectif de prouver des faits ayant une portée juridique au sens de l'art. 110 al. 4 CP. On précisera que les pièces comptables disposent également de la qualité de titre, lorsque l'entreprise n'a pas l'obligation légale de tenir des comptes⁹².

L'art. 186 al. 1 LIFD énumère par ailleurs à titre exemplatif un certain nombre de documents considérés comme des titres, parmi lesquels les livres comptables, les bilans et les comptes de résultats⁹³.

On notera également qu'un rapport de révision constitue un titre⁹⁴, tout comme les attestations de tiers telles que les attestations en matière de prévoyance professionnelle⁹⁵. N'est, en revanche, pas un titre la déclaration fiscale elle-même⁹⁶.

(ii) Un titre faux, falsifié ou incorrect

La doctrine et la jurisprudence différencient les faux matériels des faux dits intellectuels.

Les titres faux, à savoir ceux dont on veut faire croire qu'ils ont été produits par un autre auteur que l'auteur réel, et les titres falsifiés, ayant été indûment modifiés postérieurement à leurs rédactions originales, sont des faux matériels⁹⁷. Constituent en revanche des faux intellectuels, les titres faisant état d'un contenu incorrect (mensonges écrits)⁹⁸. D'après la jurisprudence, seuls les mensonges écrits possédant une valeur probante accrue sont constitutifs de faux intellectuels⁹⁹. En raison de sa finalité, il est indubitable qu'une comptabilité inexacte quant à son contenu est un faux intellectuel, dont l'usage est réprimé par l'art. 186 LIFD.

Il est donc crucial aux fins de l'application de cette disposition de savoir dans quelles situations les états financiers sont inexacts. Pour ce faire, la jurisprudence renvoie aux

⁹⁰ *Ibidem* N 9.

⁹¹ ATF 129 IV 130, consid. 2.2 ; TORRIONE H., in *Les procédures en droit fiscal, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 1142 ; DONATSCH A. /ABBO YOUSSEF O., in *Zweifel/Beusch* (éd.), Art. 186 DBG N 27 et références citées.

⁹² ATF 125 IV 17, consid. 2b ; ATF 129 IV 130, consid. 2.2.

⁹³ TORRIONE H., in *Les procédures en droit fiscal, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 1141. On notera que l'art. 59 LHID, qui est le pendant de l'art. 186 LIFD, ne contient pas une telle énumération, mais renvoie à la notion du Code pénal.

⁹⁴ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 186 LIFD N 19.

⁹⁵ DONATSCH A. /ABBO YOUSSEF O., in *Zweifel/Beusch* (éd.), Art. 186 DBG N 22.

⁹⁶ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 186 LIFD N 18.

⁹⁷ TORRIONE H., in *Les procédures en droit fiscal, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 1139.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 1139.

⁹⁹ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 186 LIFD N 27.

règles de droit comptable des arts. 957 ss CO¹⁰⁰, parmi lesquels figurent les principes de sincérité et d'intégralité du bilan.

L'octroi de prestations appréciables en argent peut entraîner une violation des règles comptables, tant au niveau de la société octroyant la prestation que de celle en étant la bénéficiaire¹⁰¹. Tel est notamment le cas lorsqu'une société renonce à comptabiliser une recette en la transférant directement à son actionnaire ou lorsque la société comptabilise des dépenses comme étant justifiées par l'usage commercial alors qu'elles sont de manière reconnaissable liées aux activités privées de son actionnaire¹⁰². Le Tribunal fédéral reconnaît toutefois que, dans certains cas, la distinction entre charges commercialement justifiées (au vu du but social notamment) et dépenses privées peut être discutée¹⁰³. Dans ce genre de situation, et selon les juges fédéraux, la reprise du bénéfice imposable par les autorités fiscales ne doit pas mener à une condamnation pour usage de faux¹⁰⁴.

Dans ce contexte se pose la question du traitement des prestations appréciables en argent résultant d'une insuffisance de rémunération ou au contraire d'une rémunération excessive non conforme au principe de pleine concurrence. En effet, dans ce cas de figure, la majorité des auteurs, à raison, estiment que la comptabilité de la société n'a pas été établie contrairement aux règles du droit commercial¹⁰⁵. La société a alors effectivement enregistré une charge ou un produit dont le montant est toutefois remis au cause par l'administration fiscale car ne correspondant pas au prix de pleine concurrence. C'est ainsi l'évaluation de la prestation qui est contestée. Or, le droit comptable offre une certaine flexibilité en ce qui concerne l'évaluation des biens et services, cette question étant laissée à l'appréciation des organes de la société¹⁰⁶. Les états financiers doivent ainsi refléter les transactions effectivement exécutées, si bien que le paiement d'un salaire excessif par exemple sera sans conséquence sous l'angle de l'art. 186 LIFD, si le montant versé a bien été comptabilisé¹⁰⁷. Certains auteurs considèrent toutefois que lorsqu'il existe une disproportion importante entre prestation et contre-prestation, on se trouve malgré tout en présence d'une violation des règles de droit commercial¹⁰⁸.

A notre connaissance, le Tribunal fédéral n'a pas encore eu l'occasion de se prononcer sur cette question de manière précise. Il a en revanche indiqué que la violation des règles correctrices fiscales n'entraînait pas automatiquement l'établissement d'un faux dans les titres¹⁰⁹.

¹⁰⁰ Arrêt du Tribunal fédéral du 4 juillet 2013, 6B_755/2012, consid. 2.2.

¹⁰¹ BEHNISCH U., in L'Expert comptable suisse, *Verdeckte Gewinnausschüttungen und Steuerstrafrecht*, 1993, p. 382.

¹⁰² Arrêt du Tribunal fédéral du 4 juillet 2013, 6B_755/2012, consid. 2.2; ATF 125 IV 17, consid. 2c; ATF 122 IV 25, consid. 2c; CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 186 LIFD N 31.

¹⁰³ Arrêt du Tribunal fédéral du 3 février 2014, 6B_663/2013, consid. 2.4.3.2.

¹⁰⁴ *Ibidem*.

¹⁰⁵ CR LIFD- DANON, art. 58 LIFD N 249; BRÜLSAUER P./ MÜHLEMANN M., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 58 DBG, N 381.

¹⁰⁶ TORRIONE H., in Les procédures en droit fiscal, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 1151.

¹⁰⁷ DONATSCH A./ABO YOUSSEF O., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 186 DBG N 30.

¹⁰⁸ Voir BEHNISCH U., in L'Expert comptable suisse, *Verdeckte Gewinnausschüttungen und Steuerstrafrecht*, 1993, p. 382 qui considère que, bien que constitutive d'une violation des règles comptables, seul l'octroi de prestations appréciables en argent dépassant clairement le pouvoir d'appréciation des organes de la société doit être réprimé sous l'angle de l'usage de faux; LOCHER P., *Kommentar zum DBG – II. Teil*, 2004, Art 58 N 60 selon qui le contrat qui n'est manifestement pas conforme au principe de pleine concurrence est invalide (« *ungültig* »).

¹⁰⁹ Arrêt du Tribunal fédéral du 3 février 2014, 6B_663/2013, consid. 2.4.4.

On notera enfin que, dans le présent contexte, il existe en doctrine un débat sur la portée de l'art. 678 CO. Selon cette disposition, la société est titulaire d'une créance en restitution à l'encontre des « *actionnaires et [d]es membres du conseil d'administration, ainsi que [d]es personnes qui leur sont proches* » qui ont perçu des prestations en disproportion évidente avec leur contre-prestation. Pour certains auteurs, les états financiers de la société sont incorrects dès lors que la créance en restitution de l'art. 678 CO n'est pas comptabilisée à l'actif du bilan¹¹⁰. Cette position est toutefois contestée par une partie de la doctrine qui la considère comme extrême¹¹¹. Certains auteurs estiment en particulier que la comptabilisation de la créance en restitution ne doit intervenir que si le conseil d'administration de la société a effectivement la volonté de la recouvrer et si le bénéficiaire de la prestation a les moyens financiers de la restituer¹¹².

(iii) Usage d'un titre faux, falsifié ou incorrect

Il est nécessaire que le titre faux, falsifié ou incorrect ait été communiqué à l'administration fiscale¹¹³. Cette communication peut intervenir au moment du dépôt de la déclaration fiscale ou peut faire suite à une demande de renseignements de l'autorité fiscale.

La simple préparation d'un titre faux, falsifié ou incorrect, sans remise à l'administration fiscale, ne suffit pas à la réalisation de l'infraction d'usage de faux au sens de l'art. 186 LIFD¹¹⁴.

(iv) Dessein de tromperie et de commission d'une soustraction d'impôt

L'usage par le contribuable ou un tiers d'un titre faux, falsifié ou inexact doit avoir pour objectif de tromper l'autorité fiscale dans le but de commettre une soustraction d'impôt, soit, dans le cadre de sa propre taxation (au sens de l'art. 175 LIFD), soit, en tant que participant (au sens de l'art. 177 LIFD). Aux fins de la réalisation des conditions de l'usage de faux, il n'est ainsi pas nécessaire qu'une soustraction d'impôt ait effectivement été commise¹¹⁵, ni que le document faux ait effectivement trompé l'administration fiscale.

Enfin, l'infraction d'usage de faux n'est punie que lorsqu'elle est commise intentionnellement (élément constitutif subjectif). La notion d'intention est celle du droit pénal général (art. 12 al. 2 CP applicable par renvoi de l'art. 333 al. 1 CP), si bien que la jurisprudence y relative est applicable aussi à l'infraction d'usage de faux¹¹⁶. Nous reviendrons sur cette notion ci-après (cf. 3.2)

L'infraction d'usage de faux se distingue ainsi de celle de soustraction d'impôt qui peut également être commise par négligence, comme nous le verrons ci-après (cf. 3.2).

¹¹⁰ BEHNISCH U., in L'Expert comptable suisse, *Verdeckte Gewinnausschüttungen und Steuerstrafrecht*, 1993, p. 380 qui semble estimer qu'en raison de l'art. 678 CO toute distribution dissimulée de dividende est constitutive d'une violation des règles comptables («*Dies führt von Gesetzes wegen zu einem Rückerstattungsanspruch der leistenden Gesellschaft gegenüber dem Bereicherten, der aktiviert werden muss und dessen Durchsetzung dem Verwaltungsrat obliegt. Damit ist im revidierten Aktienrecht eindeutig klargestellt, dass verdeckte Gewinnausschüttungen zwingende Handelsrechtsbestimmungen verletzen*»).

¹¹¹ TORRIONE H., in Les procédures en droit fiscal, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 1154.

¹¹² CR LIFD- DANON, art. 57-58 LIFD, N 266.

¹¹³ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 186 LIFD N 12.

¹¹⁴ DONATSCH A. /ABBO YOUSSEF O., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 186 DBG N 33.

¹¹⁵ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 175 LIFD N 36.

¹¹⁶ *Ibidem*, N 29.

L'établissement de comptes inexacts par négligence ne pourra ainsi pas être puni sous l'angle de l'art. 186 LIFD, mais reste répréhensible sous l'angle de la soustraction fiscale¹¹⁷.

3.2 Soustraction d'impôt (art. 175 ss LIFD)

L'art. 175 al. 1 LIFD prévoit que « *le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète [...] est puni d'une amende* ».

L'infraction de soustraction d'impôt est ainsi une infraction matérielle qui, pour être réalisée, doit nécessairement avoir produit un certain résultat, à savoir une perte financière pour la collectivité publique¹¹⁸. La soustraction d'impôt est uniquement consommée lorsque la décision de taxation rendue par l'administration fiscale est entrée en force. Lorsque, au moment de procéder à la taxation, l'autorité fiscale découvre que la déclaration déposée par le contribuable est incorrecte ou incomplète, la collectivité publique ne subit aucune perte. On se trouve alors en présence d'une tentative de soustraction d'impôt au sens de l'art. 176 al. 1 LIFD¹¹⁹.

L'infraction de soustraction d'impôt ne peut être commise que par le contribuable, à l'exclusion notamment de ses mandataires¹²⁰. Ces derniers pourront toutefois être pénalement punissables en tant que participants au sens de l'art. 177 LIFD s'ils ont agi intentionnellement¹²¹. Ils répondront alors solidairement du montant d'impôt soustrait et pourront se voir infliger une amende pouvant aller jusqu'à CHF 50'000.- dans les cas graves.

Lorsque le contribuable concerné est une personne morale, sa responsabilité pénale est appréciée sous l'angle de l'art. 181 al. 1 LIFD qui prévoit que « *[l]orsque [...] une soustraction ou une tentative de soustraction d'impôt a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende* ». Les personnes morales sont ainsi directement punissables en cas de soustraction d'impôt¹²². Cette disposition de droit pénal fiscal se distingue de ce qui prévaut généralement en matière pénale ou en matière de droit pénal administratif (cf. 4.1). En effet, l'art. 102 al. 1 CP¹²³ prévoit que la responsabilité pénale de l'entreprise est subsidiaire à celle des personnes physiques.

La punissabilité directe des personnes morales pose la question de la détermination de la faute de ces dernières. A cet égard, le Tribunal fédéral a indiqué que l'art. 181 LIFD ne fondait pas une responsabilité pénale objective mais était bien conditionné à la présence d'un comportement fautif¹²⁴. Les juges fédéraux ont ainsi précisé que la faute commise par une personne morale s'appréciait au regard du comportement de ses organes (y compris organes de fait¹²⁵), lequel devait être imputé à la société¹²⁶. La responsabilité pénale personnelle des personnes physiques constituant les organes de la société reste toutefois expressément réservée par l'art. 181 al. 3 LIFD. Celle-ci s'analyse sous l'angle de la participation (art. 177 LIFD auquel l'art. 181 al. 3 LIFD renvoie). A ce titre, on peut notamment se demander dans

¹¹⁷ TORRIONE H., in Les procédures en droit fiscal, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 1145.

¹¹⁸ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 175 LIFD N 5.

¹¹⁹ BUGNON M./BEGUIN P., in Droit pénal fiscal, *Droit pénal fiscal en matière d'impôts directs*, 2013.

¹²⁰ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 175 LIFD N 5.

¹²¹ L'art. 177 LIFD déroge à l'art. 105 al. 2 CP en ce qui concerne la punissabilité de la complicité.

¹²² CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 181 LIFD N 3.

¹²³ L'art. 102 CP ne s'appliquant de toute manière pas aux contraventions (art. 105 al. 1 CP).

¹²⁴ ATF 135 II 86, consid. 4.2.

¹²⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 30 mai 2016, 2C_433/2016, consid. 8.2.

¹²⁶ ATF 135 II 86, consid. 4.2.

quelle mesure l'organe de révision peut participer à l'infraction de soustraction d'impôt. Il faut dans tous les cas admettre que si, lors de la découverte d'irrégularités dans les comptes, l'organe de révision se conforme à ses obligations légales et professionnelles, à savoir en informer le conseil d'administration, en faire mention dans son rapport, voire dans les cas graves démissionner, il n'agit pas comme complice¹²⁷.

Selon la jurisprudence et la doctrine, les éléments constitutifs objectifs de l'infraction de soustraction d'impôt sont au nombre de trois¹²⁸ :

(i) Comportement illicite du contribuable

Pour se rendre coupable de soustraction d'impôt, le contribuable doit avoir adopté un comportement illicite contrevenant à une obligation lui revenant d'après la loi. Sont principalement visées les obligations de procédure des arts. 124 à 126 LIFD¹²⁹, parmi lesquelles l'obligation de remplir une déclaration d'impôt de manière complète et conforme à la vérité (art. 124 al. 2 LIFD)¹³⁰.

Le contribuable adopte ainsi un comportement illicite lorsqu'il omet d'indiquer certains éléments ou fournit des informations fausses ou incomplètes dans sa déclaration d'impôt. En cas de doute sur la pertinence de certaines informations, le contribuable doit en faire mention¹³¹, sous forme de note au taxateur par exemple.

L'octroi de prestations appréciables en argent peut constituer un comportement illicite au sens décrit ci-dessus. Le Tribunal fédéral considère en particulier qu'il y a violation d'une obligation légale lorsqu'on est en présence d'une irrégularité dans les comptes¹³². Comme indiqué ci-avant en matière d'usage de faux (*cf.* 3.1), tel est le cas lorsque les principes de sincérité et d'intégralité du bilan ne sont pas respectés.

La situation est quelque peu différente lorsque la prestation appréciable en argent résulte d'une insuffisance de rémunération ou au contraire d'une rémunération excessive non conforme au principe de pleine concurrence. En effet, dans ce cas de figure et comme décrit ci-avant, la majorité des auteurs estiment que la comptabilité de la société n'a pas été établie contrairement aux règles légales¹³³. Certains auteurs considèrent ainsi que la mauvaise appréciation de la valeur d'une prestation et de sa contre-prestation ne doit pas relever du droit pénal et ne réalise dès lors par les conditions de la soustraction d'impôt¹³⁴.

Le Tribunal fédéral n'a pas encore eu l'occasion de trancher cette question de manière claire. Il semble toutefois être sensible à la distinction faite en doctrine entre violation des règles de droit comptable et violation du principe de pleine concurrence¹³⁵. On peut à cet égard citer une affaire jugée par le Tribunal fédéral en 2015¹³⁶. Dans cette affaire, une

¹²⁷ GLAUSER P.-M., *in* Le droit pénal fiscal, *Responsabilité pénale des organes et des mandataires*, 2013, p. 112.

¹²⁸ Arrêt du Tribunal fédéral du 4 février 2009, 2C_664/2008, consid. 2 ; Arrêt du Tribunal fédéral du 20 février 2015, 2C_508/2014, consid. 5.1 ; CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 175 LIFD N 8 – 16.

¹²⁹ LOCHER P., *Kommentar DBG*, art. 175 N 10.

¹³⁰ SIEBER R. J/MALLA J., *in* Zweifel/Beusch (éd.), Art. 175 DBG, N 7.

¹³¹ Circulaire n°21 AFC du 7 avril 1995 – « Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct », § 2.1.1, p. 12.

¹³² ATF 135 II 86, consid. 3. 1 ; Arrêt du Tribunal fédéral du 20 février 2015, 2C_508/2014, consid. 5.3.1.

¹³³ CR LIFD- DANON, art. 58 LIFD N 249; BRÜLISAUER P./ MÜHLEMANN M., *in* Zweifel/Beusch (éd.), Art. 58 DBG, N 381.

¹³⁴ *Ibidem*, N 249; *Ibidem*, N 261-262.

¹³⁵ TORRIONE H., *in* Les procédures en droit fiscal, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 1152.

¹³⁶ Arrêt du Tribunal fédéral du 20 février 2015, 2C_508/2014.

société genevoise fournissait à ses sociétés sœurs situées dans les Iles Vierges britanniques divers services parmi lesquels des services de *controlling* financier et de support en matière de comptabilité et de ressources humaines. Elle exerçait par ailleurs une haute surveillance sur les activités de ses sociétés sœurs. Les services susmentionnés ont été identifiés comme n'ayant jamais été rémunérés, si bien que l'Administration fiscale genevoise a considéré qu'il s'agissait d'une prestation appréciable en argent et a prononcé à l'encontre de la société une amende pour soustraction d'impôt. La contribuable a contesté le bien fondé du prononcé de cette amende exposant que le défaut de rémunération constaté ne violait pas le droit commercial, la question des prix de transfert étant hautement technique. Dans son arrêt, le Tribunal fédéral indique que « *dans le cas d'espèce, il n'est pas question d'une mauvaise appréciation du montant des prix de transfert, mais du fait que la prestation fournie n'a purement et simplement pas été prise en compte* »¹³⁷. Les juges relèvent que le comportement de la contribuable est ainsi contraire au principe de sincérité et d'intégralité du bilan.

A la lecture de cet arrêt, on peut légitimement se demander quel aurait été le raisonnement du Tribunal fédéral, si les prestations de services octroyées par la société genevoise avaient donné lieu à une rémunération, laquelle aurait été jugée insuffisante. En effet, les juges fédéraux semblent admettre qu'il existe une distinction entre la « *mauvaise appréciation du montant des prix de transfert* » et la violation du droit comptable, laissant penser que l'issue du litige aurait pu être différente, si la reprise fiscale portait uniquement sur la violation du principe de pleine concurrence.

De notre point de vue, il convient de considérer que le contribuable adopte un comportement illicite, d'un point de vue objectif, aussi bien lorsque l'octroi d'une prestation appréciable en argent constitue une violation des règles comptables que lorsqu'elle contrevient uniquement au principe de pleine concurrence. En effet, la violation de l'obligation légale sanctionnée par l'art. 175 al. 1 LIFD vise avant tout le non-respect des obligations déclaratives du contribuable. Il ne se justifie dès lors pas de distinguer, au niveau de la réalisation des éléments objectifs de l'infraction, le dépôt par le contribuable d'une déclaration fautive ou incomplète en raison d'une irrégularité touchant directement le compte de résultats de la société, du dépôt par le contribuable d'une déclaration fautive ou incomplète car non conforme aux règles correctrices de l'art. 58 LIFD¹³⁸. Ceci d'autant plus qu'une rubrique relative aux prestations appréciables en argent figure dans les déclarations d'impôt. Une distinction entre l'octroi d'une prestation appréciable en argent constituant une violation des règles comptables et celle constituant une simple violation du principe de pleine concurrence doit en revanche intervenir au niveau de la réalisation des éléments constitutifs subjectifs de l'infraction ainsi qu'au niveau de la fixation de la peine. Nous y reviendrons ci-après.

Se pose également l'épineuse question de la portée de l'art. 151 al. 2 LIFD selon lequel « *[l]orsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante* ». Certains auteurs estiment sur cette base qu'aucune procédure en rappel d'impôt, et *a fortiori* aucune procédure pénale, ne peut être initiée par les administrations fiscales lorsque seule est contestée la question de

¹³⁷ *Ibidem*, consid. 5.3.3.

¹³⁸ Voir aussi TORRIONE H., in *Les procédures en droit fiscal, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 1082.

l'évaluation des prestations fournies¹³⁹. La circulaire n°21 de l'AFC confirme que lorsque la taxation est intervenue sans modification de l'évaluation faite par la contribuable, les administrations fiscales ne sont pas légitimées à ouvrir une procédure en rappel d'impôt¹⁴⁰. La circulaire précise toutefois que : « [s]i cette estimation devait ultérieurement s'avérer inexacte, la taxation ne peut être examinée à nouveau et être corrigée que s'il appert que le contribuable a fourni des indications incomplètes ou inexactes sur les points fondamentaux de l'évaluation »¹⁴¹. Ainsi, l'application du principe énoncé à l'art. 151 al. 2 LIFD présuppose que le contribuable ait décrit les faits pertinents de manière complète et objective¹⁴² et donc communiqué à l'administration fiscale compétente des informations lui permettant à tout le moins de se rendre compte que certains des éléments figurant dans la déclaration du contribuable résultent d'une évaluation (sous forme d'annexe à la déclaration fiscale ou de note au taxateur). D'après nous, c'est de cette façon qu'il faut interpréter l'expression « *déclaration complète et précise* » de l'art. 151 al. 2 LIFD. En raison de la procédure de masse que représente la taxation des contribuables, on ne peut en effet pas raisonnablement attendre du taxateur qu'il se rende compte de l'existence d'une éventuelle problématique de prix de transfert en l'absence d'indice particulier. Ainsi, faute d'éléments d'information spécifiques dans la déclaration d'impôt et ses annexes, l'art. 151 al. 2 LIFD n'a, à notre avis, qu'une portée limitée.

L'octroi d'une prestation appréciable en argent peut en outre constituer une infraction de soustraction au niveau de l'actionnaire ou du proche ayant bénéficié d'une distribution dissimulée de dividende, lorsque ceux-ci n'ont pas fait état de l'avantage perçu dans leurs déclarations d'impôt personnelles¹⁴³.

Enfin, se pose la question de savoir si l'octroi d'une prestation appréciable en argent sous la forme d'un apport dissimulé à une filiale peut constituer un comportement illicite. La réponse à cette question dépend bien entendu du traitement fiscal applicable à une telle transaction (cf. 2.2.2). A notre avis, le contribuable adopte, à tout le moins, un comportement illicite d'un point de vue objectif lorsque l'apport effectué contrevient aux règles comptables, ou, lorsque le coût d'investissement de la participation dans la filiale n'est pas augmenté de manière correspondante.

(ii) Perte financière pour la collectivité

La réalisation de l'infraction de soustraction fiscale présuppose une perte financière pour la collectivité. Cette perte correspond à la différence entre le montant d'impôt résultant de la taxation et celui qui aurait été dû, si le contribuable n'avait pas adopté un comportement illicite¹⁴⁴. Il convient de préciser que la compensation de la perte financière

¹³⁹ MUTUMBO K./VON STRENG E., in *Revue fiscale, Müssen Ermessenfehler bei Transfer Pricing zur Bestrafung führen*, 2016, p. 489; SCHERRER B., in *Verdeckte Gewinnausschüttungen, Steuerstrafrecht und verdeckte Gewinnausschüttungen*, 1997, p. 78.

¹⁴⁰ Circulaire n°21 AFC du 7 avril 1995 – « Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct », § 2.2, p. 6.

¹⁴¹ Voir aussi arrêt du Tribunal fédéral du 1^{er} mars 2007, 2A_706/2006, consid. 5. Dans cette affaire, les conditions d'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt, qui aurait permis à l'Administration fiscale cantonale bernoise de revenir sur l'estimation des titres détenus par les contribuables, ont été niées. La valorisation des actions détenues par les époux contribuables telle que déclarée reposait en effet sur la dernière estimation fiscale des titres disponible avant le dépôt de leur déclaration d'impôt.

¹⁴² Arrêt du Tribunal fédéral du 20 avril 2009, 2C_879/2009, consid. 5.1.

¹⁴³ TORRIONE H., in *Les procédures en droit fiscal, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 1083.

¹⁴⁴ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 175 LIFD N 12.

enregistrée par l'Etat au moyen de la reprise fiscale opérée en procédure de rappel d'impôt reste sans incidence sur la réalisation de l'infraction de soustraction d'impôt¹⁴⁵.

L'existence d'une perte financière est en principe donnée en présence d'une prestation appréciable en argent. On rappellera notamment que la notion de prestation appréciable en argent vise à appréhender les situations de distributions dissimulées de dividendes mettant en péril la double imposition économique ou le déplacement artificiel du bénéficiaire imposable (cf. 2.1).

En cas d'apport dissimulé, et si l'on considère que l'éventuelle reprise fiscale doit intervenir par le biais d'une augmentation du coût d'investissement de la participation dans la filiale, il faut admettre qu'aucune perte financière n'intervient au moment de la transaction litigieuse. En effet, l'augmentation du coût d'investissement n'a aucun impact sur le bénéfice imposable de la société. Ainsi, une perte financière ne sera enregistrée qu'au moment de l'éventuelle vente de la participation détenue dans la filiale. Partant, il faut considérer que les éléments objectifs de la soustraction d'impôt ne seront réalisés que si l'aliénation de la filiale s'effectue sans que la société n'ait entretemps corrigé le coût d'investissement de la participation. La poursuite de l'infraction pourrait toutefois être prescrite à ce moment-là, le *dies a quo* du délai de prescription étant au jour de l'activité illicite du contribuable et non au jour de la réalisation du résultat de l'infraction (cf. 3.5.2)

(iii) Lien de causalité

La soustraction d'impôt étant une infraction matérielle, elle nécessite la présence d'un lien de causalité entre le comportement illicite du contribuable et la perte financière subie par la collectivité publique¹⁴⁶.

Ce lien est généralement donné en présence de prestations appréciables en argent. De manière exceptionnelle, il peut néanmoins être rompu lorsqu'une négligence grave est imputable à l'autorité fiscale en procédure de taxation¹⁴⁷. Ce n'est toutefois que lorsque la déclaration fiscale contient « indiscutablement des inexactitudes flagrantes » que l'administration fiscale est tenue de se livrer à des investigations complémentaires. L'autorité de taxation peut en principe considérer que le contribuable a rempli sa déclaration d'impôt de manière correcte et exhaustive¹⁴⁸.

Une négligence de l'autorité de taxation n'étant admise par la jurisprudence qu'à des conditions très strictes, la rupture du lien de causalité sur cette base sera en pratique extrêmement difficile à démontrer.

Pour être réalisée, l'infraction de soustraction d'impôt nécessite par ailleurs un agissement intentionnel ou une négligence du contribuable (élément constitutif subjectif). Les notions d'intention et de négligence sont celles de l'art. 12 CP.

Aux termes de l'art. 12 al. 2 CP, agit intentionnellement quiconque agit avec conscience et volonté. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la volonté du contribuable peut être présumée « lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre, que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes »¹⁴⁹. Pour ce faire, l'autorité

¹⁴⁵ SIEBER R. J/MALLA J., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 175 DBG, N 2.

¹⁴⁶ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 175 LIFD N 14.

¹⁴⁷ Arrêt du Tribunal fédéral du 5 novembre 2013, 2C_416/2013, consid. 8.1 (rendu en matière de rappel d'impôt mais dont les considérants peuvent s'appliquer *mutatis mutandis* à l'infraction de soustraction d'impôt).

¹⁴⁸ Arrêt du Tribunal fédéral du 5 novembre 2013, 2C_416/2013, consid. 8.1.

¹⁴⁹ Arrêt du Tribunal fédéral du 16 mars 2010, 2C_480/2009, consid. 5.5.

fiscale doit prendre en considération l'ensemble du comportement du contribuable ainsi que le contexte dans lequel est intervenue la déclaration fautive ou incomplète¹⁵⁰. Lorsque la conscience du contribuable est établie de manière suffisamment certaine, on peut alors admettre que le contribuable a agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel. Pour le Tribunal fédéral, il est alors en effet difficilement imaginable que le contribuable ait agi pour une autre raison que pour économiser un montant d'impôt¹⁵¹.

La doctrine relève qu'une retenue toute particulière est à observer dans l'application de cette présomption lorsque l'inexactitude de déclaration provient d'une erreur d'estimation¹⁵², lorsque le contribuable avait obtenu une analyse de prix de transfert ou encore lorsqu'une transaction passée se conformait à la pratique fiscale de l'époque ou à des rulings préalablement obtenus des autorités fiscales¹⁵³.

L'avis de la doctrine doit être suivi. Une retenue particulière se justifie notamment en matière de prix de transfert. La difficulté qui existe à identifier une problématique de prix de transfert ne doit en particulier pas être sous-estimée par les administrations fiscales ou les tribunaux. Une fois la problématique identifiée, il peut par ailleurs s'avérer compliqué de déterminer une rémunération de pleine concurrence en l'absence d'un marché sur lequel s'échange les biens et services concernés. Une multitude de facteurs juridiques et économiques, souvent complexes, peuvent entrer en jeu au moment de la fixation des rémunérations intragroupes, si bien qu'il convient, dans ce genre de situation, de fixer un niveau de preuve particulièrement élevé. Ainsi, en vertu du principe de la présomption d'innocence sur lequel nous reviendrons ci-après (cf. 3.4), les autorités fiscales devraient être en mesure de démontrer de manière concrète que le contribuable était conscient du fait que la rémunération prévue n'était pas conforme au prix de pleine concurrence. A cet égard on relèvera qu'à notre avis la simple reconnaissabilité de la disproportion entre prestation et contre-prestation, suffisante pour fonder une reprise fiscale (cf. 2.1), ne doit pas suffire à établir le comportement intentionnel du contribuable sur le plan pénal. Le montant important de la disproportion ne peut ainsi constituer qu'un indice dans le contexte pénal¹⁵⁴.

Au contraire de ce qui prévaut en matière d'usage de faux, l'art. 175 LIFD réprime également la commission d'une soustraction par négligence¹⁵⁵. L'art. 12 al. 3 CP prévoit « *qu'agit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, [agit] sans se rendre compte des conséquences de son acte ou sans en tenir compte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle* ».

En matière fiscale, la jurisprudence a précisé que l'imprévoyance coupable devait s'examiner à la lumière de la formation du contribuable, de ses capacités intellectuelles et de son expérience professionnelle¹⁵⁶.

A titre illustratif, on peut citer une affaire jugée par le Tribunal fédéral en 2016¹⁵⁷ dans laquelle une société fille avait octroyé à sa société mère une prestation appréciable en argent en comptabilisant des charges relatives à des prestations de services et de gestion, lesquelles

¹⁵⁰ Arrêt du Tribunal fédéral du 4 septembre 2014, 2C_1221/201, consid. 3.2 et 3.4.

¹⁵¹ ATF 114 Ib 27, consid. 3a.

¹⁵² SIEBER R. J/MALLA J., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 175 DBG N 31.

¹⁵³ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 175 LIFD N 34.

¹⁵⁴ Voir dans ce sens SIEBER R. J/MALLA J., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 175 DBG, N 31.

¹⁵⁵ La tentative de soustraction fiscale au sens de l'art. 176 LIFD ne réprime en revanche que le comportement intentionnel (voir notamment arrêt du Tribunal fédéral du 4 septembre 2014, 2C_1221/2013, consid. 3.2).

¹⁵⁶ ATF 135 II 86, consid. 4.3 ; Arrêt du tribunal fédéral du 22 mai 2017, 2C_422/2016, consid. 8.1.

¹⁵⁷ Arrêt du Tribunal fédéral du 30 mai 2016, 2C_433/2016.

lui avaient été refacturées par la société holding mère. Une portion du montant refacturé correspondait en fait à des services propres à l'administration de la société holding. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a confirmé que le directeur de la société holding, dont les juges fédéraux retiennent par ailleurs qu'il était organe de fait de la société filiale, a agi de manière négligente. En effet, de par ses fonctions et ses connaissances professionnelles, ce dernier aurait en particulier dû mettre en place un système comptable permettant de reconnaître et de distinguer les charges relatives à l'activité de la société holding de celles propres à la société filiale, évitant ainsi que la société fille ne comptabilise des charges étrangères à son activité¹⁵⁸.

Au vu de la jurisprudence du Tribunal fédéral, il n'est que difficilement imaginable que l'octroi d'une prestation appréciable en argent entraînant une violation des règles comptables, ne soit pas, à tout le moins, commise par négligence. En effet, le correct établissement des états financiers engage la responsabilité des organes de la personne morale. Cette responsabilité crée, à notre sens, un devoir de prudence spécial. Lorsque ce devoir de prudence n'est pas respecté, on se trouve alors dans une situation d'imprévoyance coupable au sens de l'art. 12 al. 3 CP.

Là encore, on peut distinguer cette situation de celle où la prestation appréciable en argent découle d'une rémunération excessive ou insuffisante, laquelle n'est pas conforme au principe de pleine concurrence, sans toutefois qu'il n'y ait une irrégularité dans la comptabilité. A cet égard, il nous paraît utile de nous référer aux principes développés par le droit pénal général, lesquels doivent être transposés au droit pénal fiscal.

Selon les règles du droit pénal général, les infractions réprimant la négligence vise à sanctionner les comportements par lesquels leur auteur crée ou augmente un danger¹⁵⁹. L'interdiction d'adopter un comportement dangereux n'est toutefois pas absolu et certaines actions, bien que dangereuses, sont tolérées car jugées nécessaires à la vie communautaire. L'auteur doit néanmoins s'assurer de disposer de la capacité et de la formation adéquate pour s'engager dans l'activité en question¹⁶⁰. Enfin, «[p]our cerner la portée pénalement significative du comportement risqué, le juge doit tenir compte du contexte dans lequel l'auteur agit : notamment, l'importance sociale de l'action, la gravité du dommage implicite au danger et l'ampleur des efforts nécessaires pour écarter complètement le danger. La limite ne doit pas être très élevée, pour ne pas paralyser le déroulement normal d'activités qui, bien que comportant certains risques, sont socialement importantes, voire vitales pour la communauté [...] »¹⁶¹.

Les notions développées ci-dessus sont évidemment appelées à évoluer au fil du temps. Il est aujourd'hui indiscutable que la fixation des prix de transfert est considérée par la majeure partie des Etats comme un risque fiscal pouvant mettre en péril les finances des collectivités publiques^{162,163}. La fourniture de prestations intragroupes est néanmoins tolérée dans une économie de libre marché et représente même une très large partie des échanges commerciaux à l'échelle de la planète. Sur cette base, nous pensons qu'il se justifie d'attendre des sociétés,

¹⁵⁸ Dans une toute autre mesure, on peut relever que le Tribunal fédéral a retenu dans une affaire concernant le rachat par l'actionnaire de la voiture détenue par sa société à sa valeur comptable (soit CHF 12'000.- de moins que l'estimation Eurotax de la voiture), que, s'agissant d'une question d'évaluation, il n'était pas insoutenable que le contribuable ait agi sans être conscient de déposer une déclaration fiscale incomplète (arrêt du Tribunal fédéral du 16 juin 2011, 2C_29/2011).

¹⁵⁹ HURTADO POZO J., *Droit pénal général*, 2011, N 903.

¹⁶⁰ *Ibidem*, N 904.

¹⁶¹ *Ibidem*, N 905.

¹⁶² On pense notamment aux Actions 8 à 10 du projet « *Base Erosion and Profit Shifting* » de l'OCDE.

¹⁶³ Cette tendance est toutefois relativement nouvelle et il convient ainsi de se montrer moins strict en relation avec des états de fait antérieurs.

en particulier celles appartenant à des groupes implantés dans diverses juridictions, qu'elles portent une attention particulière à l'appréciation des prix de transfert. Il convient notamment, lorsqu'une société n'a pas les ressources internes pour apprécier correctement cette question, de mandater un spécialiste externe qui pourra assister les organes de la société dans la fixation de la rémunération intragroupe. C'est d'ailleurs ce que font aujourd'hui la grande majorité des groupes internationaux. Si ces précautions ont été prises par les organes de la personne morale, et qu'une analyse sérieuse et documentée a été entreprise, on doit, à notre avis, exclure tout comportement négligeant¹⁶⁴. Il faut en effet reconnaître que les problématiques de prix de transfert restent dans une large mesure une question d'appréciation et que la correcte détermination du prix de pleine concurrence n'est pas une science exacte. Cet élément doit amener les administrations fiscales à renoncer à toute poursuite pénale lorsque le contribuable a fait preuve des *best efforts* pour déterminer un niveau adéquat de rémunération intragroupe ou qu'il s'est reposé sur une pratique établie de l'administration fiscale.

3.3 Sanctions

Avant de nous pencher en détail sur les peines pouvant être prononcées en cas d'infraction d'usage de faux et de soustraction d'impôt, il nous paraît utile d'indiquer que le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que le prononcé d'une amende peut venir s'ajouter à la charge d'impôt définitive représentée par la perception de l'impôt anticipé en cas de prestations appréciables en argent (*cf.* 2.3)¹⁶⁵. Le cumul d'une amende pénale et du paiement d'un montant d'impôt anticipé non récupérable ne viole en particulier par le principe *ne bis in idem*. Dans le même arrêt, les juges fédéraux ont par ailleurs estimé que la péjoration de la situation financière du contribuable en raison du paiement d'un montant significatif au titre de l'impôt anticipé ne constituait pas un motif d'exemption de peine au sens de l'art. 54 CP (exemption en raison de l'atteinte subie par l'auteur à la suite de son acte)¹⁶⁶.

Il convient également de préciser que l'art. 186 al. 2 LIFD réserve expressément la poursuite de l'infraction de soustraction d'impôt. L'infraction d'usage de faux entre ainsi en concours idéal avec celle de soustraction d'impôt, si bien que l'auteur peut par un même acte réaliser les éléments constitutifs des deux infractions. Il y a également concours idéal entre l'infraction d'usage de faux et la participation à l'infraction de soustraction fiscale¹⁶⁷.

Les deux infractions ne seront toutefois pas poursuivies par la même autorité (*cf.* 3.4), si bien que deux sanctions distinctes seront prononcées. La peine prononcée contre l'auteur lors de sa condamnation par la première autorité à rendre une décision, respectivement une ordonnance ou un jugement, devra toutefois être prise en considération lors du prononcé de la sanction relative à la seconde infraction commise¹⁶⁸.

Enfin, on notera que le contribuable et les éventuels participants peuvent se voir exempter de peine lorsque les conditions d'une dénonciation spontanée sont remplies (art. 175 al. 3 et 181a

¹⁶⁴ On peut notamment espérer que les administrations fiscales écartent toute négligence lorsqu'une transaction est intervenue en conformité avec les indications relatives à la politique des groupes multinationaux en matière de prix de transfert telles que figurant dans le *Master File* que la maison-mère du groupe a l'obligation d'établir et de remettre à l'administration fiscale en application des règles relatives au *Country by Country Reporting*. Selon la loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales récemment adoptée par le parlement suisse, les maisons-mère ayant leur siège en Suisse ne seront pas requises de tenir un *Master file*. Le *Master File* aura toutefois une incidence sur les filiales suisses des maisons-mères étrangères.

¹⁶⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 20 février 2015, 2C_508/2014, consid. 7.

¹⁶⁶ Arrêt du Tribunal fédéral du 20 février 2015, 2C_508/2014, consid. 8.

¹⁶⁷ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 186 LIFD N 50.

¹⁶⁸ *Ibidem*, N 53.

LIFD et 186 al. 3 LIFD). De manière à s'assurer que l'ensemble des acteurs impliqués se voient exempter, il faudra toutefois s'assurer que les dénonciations interviennent de manière simultanée.

3.3.1 Usage de faux

L'usage de faux est punissable d'une peine pécuniaire ou d'une peine privative de liberté d'une durée maximale de trois ans (art. 186 al. 1 LIFD).

La partie générale du CP étant applicable par le biais de l'art. 333 CP, la fixation de la peine doit se faire conformément aux arts. 47 ss CP et donc prendre en considération le niveau de culpabilité de l'auteur. L'art. 47 al. 2 CP prévoit à cet égard que « [l]a culpabilité est déterminée par la gravité de la lésion ou de la mise en danger du bien juridique concerné, par le caractère répréhensible de l'acte, par les motivations et les buts de l'auteur et par la mesure dans laquelle celui-ci aurait pu éviter la mise en danger ou la lésion, compte tenu de sa situation personnelle et des circonstances extérieures ».

Les motifs obligatoires d'atténuation de la peine sont ceux de l'art. 48 CP. Parmi les motifs susceptibles de s'appliquer dans le contexte pénal fiscal, on peut notamment penser au temps important écoulé entre la commission de l'infraction et la condamnation (art. 48 let. e CP).

3.3.2 Soustraction d'impôt

L'art. 175 al. 2 LIFD prévoit que la soustraction d'impôt consommée est punie d'une amende qui, en règle générale, est fixée au montant de l'impôt soustrait. En cas de faute légère, l'amende peut être réduite au tiers du montant soustrait. En cas de faute grave, l'amende peut atteindre au maximum le triple de l'impôt soustrait. Par ailleurs, en cas de tentative de soustraction, l'amende est fixée au deux-tiers de l'amende qui aurait été infligée si l'infraction avait été consommée (art. 176 al. 2 LIFD).

Selon la circulaire n° 21 de l'AFC, l'amende équivalente au montant de l'impôt soustrait est une peine ordinaire¹⁶⁹. Il n'est possible de s'en écarter qu'en présence d'éléments atténuant ou aggravant la culpabilité du contribuable, lesquels se déterminent notamment sur la base des critères listés à l'art. 47 al. 2 CP cité ci-dessus (cf. 3.3.1).

Le principal motif d'atténuation de la peine retenu en pratique est l'attitude coopérative du contribuable¹⁷⁰. Dans ce contexte, nous pensons par ailleurs qu'il conviendrait de prendre en considération la difficulté objective et subjective qui peut exister à déterminer le prix de pleine concurrence. On peut ainsi regretter que la loi fixe une peine minimale à hauteur du tiers du montant soustrait (qui peut dans certains cas déjà être élevé) et ne laisse pas aux administrations fiscales ou aux juges la liberté de prononcer une amende dont le montant serait inférieur.

On se trouvera enfin face à un motif d'aggravation de la peine lorsque le contribuable est un récidiviste ou encore lorsque la soustraction d'impôt a été réalisée à l'aide d'un montage particulier¹⁷¹.

¹⁶⁹ Circulaire n°21 AFC du 7 avril 1995 – « Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la loi sur l'impôt fédéral direct », § 2.4, p. 16.

¹⁷⁰ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 175 LIFD N 47.

¹⁷¹ *Ibidem*, N 54.

3.4 Procédure et autorités compétentes

La procédure applicable et les autorités compétentes sont différentes selon que l'on se trouve dans un cas de soustraction d'impôt ou d'usage de faux.

En matière d'usage de faux, l'art. 188 al. 1 LIFD précise que l'administration fiscale cantonale, qui suspecte la commission d'un délit d'usage de faux, dénonce le cas au ministère public cantonal. La dénonciation doit reposer sur des doutes qualifiés et non pas sur un vague soupçon¹⁷². La procédure est alors régie par le Code fédéral de procédure pénale (« CPP »).

Lorsqu'il décide d'ouvrir une instruction pénale, le ministère public dispose de l'ensemble des mesures d'investigation et de contrainte prévues par le CPP pour diligenter son enquête. Au terme de son enquête, et pour autant qu'il existe des éléments probant suffisants, le ministère public cantonal peut rendre une ordonnance pénale (arts. 352 ss CPP)¹⁷³ ou, dans les cas plus graves, mettre le prévenu en accusation (art. 324 ss CPP). L'auteur sera alors jugé par les tribunaux pénaux ordinaires.

L'administration fiscale cantonale ne dispose en principe pas de la qualité de partie dans le cadre de la procédure menée par le ministère public puis, cas échéant, par le tribunal pénal ordinaire¹⁷⁴. Elle ne dispose de ce fait pas non plus de la qualité pour recourir contre une ordonnance du ministère public ou un jugement du tribunal pénal saisi¹⁷⁵.

L'infraction de soustraction d'impôt étant une contravention, ce sont les administrations fiscales cantonales qui restent compétentes pour la poursuivre (art. 182 al.1 et 4 LIFD). Elles ont l'obligation de communiquer aux personnes concernées par écrit l'ouverture d'une procédure pour soustraction d'impôt (art. 183 al. 1 LIFD). Les autorités fiscales ne disposent en principe pas des moyens d'enquêtes étendus du ministère public. Ce n'est que dans les cas particulièrement graves que l'AFC peut être autorisée à faire usage des mesures spéciales d'enquête prévues aux arts. 190 ss LIFD dans le cadre d'une instruction menée en collaboration avec les autorités fiscales cantonales.

Le prononcé de l'amende par l'administration fiscale peut être contesté par les voies de droit ordinaires, à savoir la réclamation (opposition) puis le recours devant les juridictions administratives cantonales (art. 182 al. 3 LIFD qui renvoie aux arts. 132 ss et 140 ss LIFD). Ce sont ainsi les règles de la procédure administrative cantonale qui s'appliqueront, à l'exception du recours devant le Tribunal fédéral.

L'infraction d'usage de faux étant en concours idéal parfait avec celle de soustraction d'impôt (cf. 3.3), il peut s'en suivre l'ouverture de deux procédures pénales parallèles menée chacune par une autorité distincte bien que portant sur des faits identiques. Se pose ainsi la question de la violation du principe *ne bis in idem*¹⁷⁶ et du prononcé d'éventuelles décisions contradictoires. Selon la jurisprudence, il n'y a pas violation du principe de la double incrimination lorsqu'en raison du pouvoir de décision limité de chacune des autorités, seules les deux autorités prises ensemble peuvent examiner l'état de fait dans son intégralité et sous

¹⁷² DONATSCH A. /ABBO YOUSSEF O., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 188 DBG N 11 ss.

¹⁷³ Lorsque la peine est une amende ou ne dépasse pas 180 jours-unité.

¹⁷⁴ DONATSCH A. /ABBO YOUSSEF O., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 188 DBG N 18. Certaines lois cantonales prévoient toutefois le contraire (voir notamment art. 225 al. 2 in fine LI BE).

¹⁷⁵ *Ibidem*, N 42

¹⁷⁶ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 175 LIFD N 54.

tous ses aspects juridiques¹⁷⁷. Ceci semble être le cas en matière pénale fiscale, dans la mesure où les administrations fiscales n'ont pas la compétence pour se prononcer sur la réalisation de l'infraction d'usage de faux.

Il faut néanmoins admettre que les éléments constitutifs objectifs des deux infractions peuvent être quasi-identiques. La seconde autorité ne saurait ainsi s'écarter des constatations faites par la première autorité, lesquelles auraient acquises force de chose jugées ou décidée¹⁷⁸. Elle devra par ailleurs prendre en considération la sanction prononcée par la première autorité lors de la fixation de la peine. En pratique, il est extrêmement rare de voir les administrations fiscales dénoncer des cas d'usage de faux au ministère public. La coexistence de deux procédures parallèles est ainsi plutôt théorique.

Enfin, il faut relever que la jurisprudence reconnaît que le prononcé d'amendes infligé suite à une soustraction d'impôt constitue une sanction de nature pénale¹⁷⁹. Le contribuable concerné, ainsi que les éventuels participants à l'infraction, peuvent ainsi se prévaloir de l'application de l'art. 6 CEDH qui offre au prévenu un certain nombre de garanties procédurales n'étant pas forcément prévues par la procédure administrative cantonale. Le contribuable a ainsi notamment le droit de demander à être entendu oralement¹⁸⁰. Il a également le droit de se taire. Ainsi, lorsqu'une procédure en rappel d'impôt est ouverte, les administrations fiscales ont l'obligation d'informer le contribuable du risque existant qu'une procédure pour soustraction d'impôt soit également ouverte à son encontre par la suite (art. 153 al. 1^{bis} LIFD). En effet, l'interdiction de l'auto-incrimination, qui est la règle en matière de procédure pénale, peut se heurter à l'obligation faite au contribuable de collaborer en procédure de rappel d'impôt (arts. 153 al. 3 *cum* 126 LIFD). La loi précise ainsi que les preuves recueillies durant une procédure en rappel d'impôt ne peuvent être utilisées dans le contexte de la procédure pour soustraction d'impôt lorsqu'elles ont été obtenues sous la menace d'une taxation d'office ou celle d'une amende pour violation d'une règle de procédure (art. 183 al. 1^{bis} LIFD). Le principe de l'interdiction de l'auto-incrimination reste toutefois compliquée à mettre en œuvre (pour ne pas dire illusoire) dans le cadre de la poursuite de l'infraction de soustraction d'impôt dans la mesure où la même autorité est à la fois compétente pour procéder au rappel d'impôt et au prononcé d'une amende sur la base d'un seul et unique complexe de faits.

L'application aux prononcés d'amendes de l'art. 6 CEDH garantit par ailleurs le principe de la présomption d'innocence¹⁸¹. Ce principe a notamment des incidences en matière de fardeau de la preuve qui doit, en matière pénale, reposer sur l'accusation¹⁸². Ainsi, les présomptions, même réfragables, admises par les tribunaux dans un cadre strictement fiscal (*cf.* 2.2 et 2.4) n'ont pas leurs places dans une procédure pour soustraction d'impôt.

3.5 Prescription

Les règles sur la prescription ont subi diverses modifications au cours des dernières années. En matière de soustraction d'impôt, il convient en particulier de distinguer les règles

¹⁷⁷ ATF 137 I 363, consid. 2.3.2.

¹⁷⁸ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 186 LIFD N 58.

¹⁷⁹ ATF 138 IV 47, consid. 2.6.1.

¹⁸⁰ ATF 119 Ib 311, consid. 7a ; Arrêt du Tribunal fédéral du 5 novembre 2013, 2C_180/2013, consid. 6.1

¹⁸¹ MACALUSO A./HULLIGER L., *in* Le droit pénal fiscal, *Le droit fiscal face aux principes de droit pénal et de procédure pénale*, 2013, p. 3.

¹⁸² AUER A./MALINVERNI G./HOTTELIER M., *Droit constitutionnel suisse – Volume II : Les droits fondamentaux*, 2013, N 1365 ; pour un cas d'application en matière pénale fiscale voir arrêt du Tribunal fédéral du 25 octobre 2013, 2C_242/2013, consid. 3.

applicables jusqu'au 31 décembre 2016¹⁸³ de celles entrées en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2017.

3.5.1 Usage de faux

L'art. 189 LIFD prévoit un délai de prescription de quinze ans¹⁸⁴. Ce délai ne court plus dès qu'un jugement de première instance a été rendu. Lorsque la condamnation intervient par le biais d'une ordonnance rendue par le ministère public, il faut attendre que celle-ci entre en force pour être assimilée à un jugement de première instance¹⁸⁵.

Selon la disposition précitée, le *dies a quo* du délai de prescription est le « *jour où l'auteur a commis sa dernière infraction* ». L'infraction d'usage de faux n'étant pas une infraction continue ou de durée, la mention du terme « *dernière* » est superflue¹⁸⁶. On précisera notamment que lorsque des titres faux sont déposés d'année en année en lien avec différentes périodes fiscales, on est en présence de plusieurs infractions distinctes faisant partir des délais de prescription propre à chacune¹⁸⁷. La prescription commence ainsi à courir au jour de la communication du titre faux à l'administration fiscale.

3.5.2 Soustraction d'impôt

Jusqu'au 31 décembre 2016, c'est l'art. 333 al. 6 CP qui réglait les questions de prescription de l'action pénale. L'art. 333 al. 6 let. b CP prévoyait que « *les délais de prescription de l'action pénale pour les contraventions, qui dépassent un an sont augmentés d'une fois la durée ordinaire* ». Ainsi, le délai de la prescription pénale applicable en cas de soustraction d'impôt était équivalent à une durée de vingt ans. Le Tribunal fédéral a toutefois considéré qu'il n'était pas admissible que le délai de prescription en cas de contravention puisse être plus long que celui applicable aux délits de la même loi, lequel n'était augmenté par l'art. 333 al. 6 CP que de la moitié de la durée ordinaire du délai de prescription¹⁸⁸. Le délai de prescription en cas de soustraction d'impôt devait ainsi être ramené à quinze ans.

A partir du 1^{er} janvier 2017, l'art. 184 al. 1 LIFD prévoit que la poursuite pénale se prescrit par six ans en cas de tentative de soustraction et par dix ans en cas de soustraction consommée. La prescription cesse de courir lorsqu'une décision a été rendue par l'administration fiscale cantonale (art. 184 al. 2 LIFD).

Ces nouvelles règles s'appliquent aux faits survenus depuis le 1^{er} janvier 2017¹⁸⁹. Elles s'appliquent également aux faits antérieurs en vertu du principe de la *lex mitior* repris à l'art. 205f LIFD.

¹⁸³ Celles-ci étaient en vigueur depuis le 1^{er} octobre 2002. Avant le 1^{er} octobre 2002, tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable avait pour effet d'interrompre le délai de prescription. Par ailleurs, et contrairement à ce qui prévaut actuellement, la prescription était acquise si le délai était écoulé avant l'entrée en force d'un jugement (voir notamment TORRIONE H., in Les procédures en droit fiscal, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 1139).

¹⁸⁴ Le délai était de 10 ans (ancien art. 189 al. 1 LIFD) augmenté de la moitié de sa durée (art. 333 al. 6 let. a CP), soit également 15 ans, avant l'entrée en vigueur du nouveau droit au 1^{er} janvier 2017.

¹⁸⁵ TORRIONE H., in Les procédures en droit fiscal, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 1159 qui cite le message du Conseil fédéral du 2 mars 2012 (FF 2012 2659)

¹⁸⁶ DONATSCH A./ABBO YOUSSEF O., in Zweifel/Beusch (éd.), Art. 189 DBG N 8.

¹⁸⁷ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 189 LIFD N 8.

¹⁸⁸ ATF 134 IV 328, consid. 2.1

¹⁸⁹ Art. 2 al. 1 CP par le biais de l'art. 333 CP. et art. 205f LIFD.

La révision du droit de la prescription pénale pourrait mener à une situation insolite. En effet, la péremption applicable au droit de procéder au rappel d'impôt étant acquise si aucune décision n'est entrée en force avant l'échéance d'un délai de quinze dès la fin de la période fiscale concernée, il pourrait théoriquement arriver que l'amende pénale survive au droit de procéder à une reprise fiscale. En effet, la prescription pénale ne court plus dès que l'administration cantonale prononce une amende. Le délai de péremption applicable au rappel d'impôt continuera en revanche à courir jusqu'à l'entrée en force de la décision de la même autorité, ce qui peut survenir bien plus tard en cas de recours successifs par exemple.

Une telle situation ne devrait toutefois pas affecter la validité du prononcé de la peine pénale, et ceci bien que l'amende soit calculée en fonction de la reprise effectuée en procédure de rappel d'impôt. Il ne s'agit en effet à notre avis que d'une modalité de calcul.

4. Conséquences pénales sous l'angle de l'impôt anticipé

Comme nous l'avons vu plus haut (*cf.* 2.3), l'octroi d'une prestation appréciable en argent sous forme de distribution dissimulée de dividende est soumis à l'impôt anticipé. La reprise à laquelle l'AFC procède lors de la découverte de l'octroi de tels avantages peut être accompagnée de sanctions de nature pénale.

Dans ce cadre, il faut d'abord préciser que les dispositions de la LIA sont largement complétées par la loi fédérale sur le droit pénale administratif (« DPA »), qui s'applique lorsque la poursuite d'une infraction pénale est du ressort d'une autorité administrative fédérale (art. 1 DPA)¹⁹⁰. Deux dispositions sont principalement susceptibles de s'appliquer. Il s'agit de l'art. 61 LIA, qui réprime la soustraction d'impôt, et, de l'art. 14 DPA de relatif à l'infraction d'escroquerie en matière de prestations et de contributions. Comme sous l'angle des impôts directs, la distinction opérée entre ces deux infractions est celle traditionnellement faite en droit suisse entre soustraction d'impôt et fraude fiscale.

Ces dispositions visent à protéger, non seulement le patrimoine de la collectivité publique, mais de manière plus générale et conformément à la fonction de garantie de l'impôt anticipé, la structure permettant la correcte perception des impôts¹⁹¹. L'impôt anticipé étant prélevé par le biais d'une procédure d'auto-taxation, la fonction dissuasive jouée par les normes pénales a ici un rôle encore plus important que dans le contexte des impôts directs¹⁹².

4.1 Soustraction d'impôt (art. 61 LIA)

L'art. 61 LIA prévoit que « [c]elui qui, intentionnellement ou par négligence, à son propre avantage ou à celui d'un tiers: a. soustrait des montants d'impôt anticipé à la Confédération; b. ne satisfait pas à l'obligation de déclarer une prestation imposable (art. 19 et 20) ou fait une fausse déclaration; [...] encourt, pour soustraction d'impôt, une amende jusqu'à concurrence de 30 000 francs ou, s'il en résulte un montant supérieur, jusqu'au triple de l'impôt soustrait ».

¹⁹⁰ L'art. 67 al. 1 LIA y renvoie expressément.

¹⁹¹ BEUSCH M./MALLA J., in Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (éd.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Vorbermerkungen Art. 61-67 VStG N 1.

¹⁹² *Ibidem*, N 2.

Comme l'infraction de soustraction d'impôt prévue par le LIFD, l'infraction de soustraction d'impôt anticipé est une infraction matérielle¹⁹³.

En revanche, au contraire de ce qui prévaut en matière d'impôts directs, seules sont en principe punissables pour soustraction d'impôt anticipé les personnes physiques (art. 6 al. 1 DPA). Ainsi, lorsque la soustraction d'impôt intervient dans le cadre de la gestion d'une personne morale, l'amende sera infligée à la personne physique ayant commis l'infraction. Ce n'est que lorsque l'identification de la personne physique responsable entraînerait une enquête disproportionnée et que l'amende ne dépasse pas CHF 5'000.- que la personne morale peut se voir infliger une amende (art. 7 DPA). L'art. 6 al. 2 et 3 DPA permet par ailleurs à l'AFC de rechercher le supérieur hiérarchique de l'auteur en prévoyant que les organes de la personne morale agissant comme employeur sont punis de la même manière que l'auteur de l'infraction, s'ils ont omis d'en prévenir la survenance. Il faut toutefois que les organes de la personne morale aient une obligation spécifique de prévenir ou de supprimer les effets de la commission de l'infraction (devoir de surveiller ou d'instruire par exemple)¹⁹⁴. La punissabilité de l'auteur de l'infraction et des organes de la personne morale sont concurrentes¹⁹⁵.

Si cette disposition ne pose pas de problème d'application dans le cas classique de l'octroi d'une prestation appréciable en argent à l'actionnaire unique et administrateur de la société, l'identification du ou des auteurs de l'infraction de soustraction d'impôt peut, à notre sens, se révéler bien plus compliquée lorsque celle-ci intervient au sein d'une société multinationale par exemple. Les autorités fiscales pourraient ainsi être tentées d'appliquer l'art. 102 al. 1 CP à ce genre de situation¹⁹⁶. Ce ne sera toutefois pas le cas en matière de soustraction d'impôt, l'art. 102 CP ne s'appliquant pas aux contraventions (art. 105 al. 1 CP). L'application de l'art. 102 al. 1 CP est néanmoins possible en cas d'escroquerie en matière de contributions (*cf.* 4.2).

La participation, sous forme d'instigation ou de complicité, est également punissable (art. 5 DPA)¹⁹⁷. Comme en matière d'impôts directs, les participants sont solidairement tenus du paiement du montant de l'impôt soustrait (art. 12 al. 3 DPA).

Les éléments constitutifs objectifs de l'infraction de soustraction d'impôt sont les suivants :

(i) Comportement illicite

Il faut considérer que le comportement est illicite lorsque les dispositions de la LIA ne sont pas respectées¹⁹⁸.

¹⁹³ BEUSCH M./MALLA J., in Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (éd.), *Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, Art. 61 VStG N 12

¹⁹⁴ GARBARSKI A., in *Revue de droit pénal, L'entreprise dans le viseur du droit pénal administratif : éléments de droit matériel et de procédure*, 2012, pp. 414-415.

¹⁹⁵ MACALUSO A./HULLIGER L., in *Le droit pénal fiscal, Le droit fiscal face aux principes de droit pénal et de procédure pénale*, 2013, p. 18.

¹⁹⁶ La question de la relation entre les arts. 7 DPA et 102 CP est débattue en doctrine et laissée ouverte par le Tribunal fédéral pour l'instant. Pour plus de détails voir MACALUSO A., in *forumpenale 2/2008, Commentaire de l'arrêt 6B_256/2007*, p. 106 et MACALUSO A./HULLIGER L., in *Le droit pénal fiscal, Le droit fiscal face aux principes de droit pénal et de procédure pénale*, 2013, pp. 19 ss.

¹⁹⁷ En dérogation à l'art. 105 al. 2 CP.

¹⁹⁸ TORRIONE H., in *Les procédures en droit fiscal, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 992.

L'octroi de prestations appréciables en argent sous forme de distributions dissimulées de dividendes réalise en principe les conditions de la soustraction d'impôt¹⁹⁹. En effet, nous avons vu (cf. 2.3) que la société octroyant un avantage appréciable en argent à son actionnaire, ou un proche de celui-ci, a l'obligation de retenir spontanément l'impôt anticipé sur ce montant ou de procéder à la déclaration de la prestation imposable, lorsqu'elle peut bénéficier de la procédure de déclaration intragroupe. Lorsqu'elle ne le fait pas, elle viole une norme fiscale.

L'impôt anticipé étant soumis aux règles de l'auto-taxation, la question de l'appréciation des prix de transfert, et en particulier celle de l'acceptation par l'autorité fiscale de l'évaluation faite par le contribuable, n'a ici pas sa place. Nous pensons ainsi que la violation du principe de pleine concurrence suffit à réaliser les éléments objectifs de l'infraction de soustraction d'impôt anticipé. Comme pour les impôts directs (cf. 3.2), il se justifie en revanche de prendre cet élément en compte au moment de l'examen des éléments constitutifs subjectifs de l'infraction.

(ii) Atteinte aux intérêts financiers de la collectivité publique

La notion d'atteinte aux intérêts financiers de l'Etat est plus large que celle de perte financière de la collectivité publique en matière d'impôts directs. En effet, plus que la perte financière de la collectivité publique, c'est la mise en danger de la fonction de garantie de l'impôt anticipé qui est sanctionnée. L'infraction de soustraction d'impôt est ainsi réalisée indépendamment de savoir si le bénéficiaire de la prestation a droit au remboursement de l'impôt anticipé²⁰⁰.

Ainsi, l'omission de procéder à la déclaration de la prestation lorsque la société peut bénéficier de la procédure de déclaration remplaçant le paiement de l'impôt est également constitutive d'une soustraction fiscale. La procédure de déclaration vise en effet le même objectif que celui du paiement de l'impôt anticipé, à savoir la garantie de voir le bénéficiaire de la prestation déclarer le rendement perçu²⁰¹.

Suite à la récente révision de la LIA, la loi prévoit désormais que l'absence de déclaration ou la déclaration tardive d'une prestation imposable dans le cadre de relations intragroupes ne remet pas en cause l'admission de la procédure de déclaration lorsque les conditions matérielles de celle-ci sont remplies. Plus aucun intérêt moratoire n'est par ailleurs perçu (art. 16 al. 2^{bis} LIA). L'art. 20 al. 3 LIA précise qu'une amende d'ordre d'un montant maximal de CHF 5'000.- pourra être infligée (art. 64 LIA). On peut dès lors se poser la question de savoir si la déclaration tardive d'une prestation imposable, voire l'absence de déclaration découverte lors d'un contrôle, reste constitutive de soustraction d'impôt au sens de l'art. 61 LIA. On peut notamment penser que le nouvel art. 20 al. 3 LIA règle de manière exhaustive la question des sanctions liées à une déclaration tardive. Dans une communication de février 2017 portant sur la mise en œuvre de la révision susmentionnée, l'AFC a toutefois indiqué que l'application des arts. 61 ss LIA demeurent réserver²⁰². Il sera ainsi intéressant de suivre la pratique future de l'AFC, même si l'on peut vraisemblablement penser qu'elle fera preuve d'une grande retenue en la matière,

¹⁹⁹ Voir notamment Arrêt du Tribunal fédéral du 26 mars 1986 (Archives 55 285 et RDAF 1989 271)

²⁰⁰ TORRIONE H., in Les procédures en droit fiscal, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 995.

²⁰¹ *Ibidem*, p. 997.

²⁰² Communication de l'AFC 004-DVS-2017 du 01.02.2017.

faute de quoi l'objectif poursuivi par la récente modification de la loi risque d'être compromis.

(iii) Lien de causalité

L'infraction de soustraction d'impôt étant une infraction matérielle, un lien de causalité doit exister entre le comportement de l'auteur et l'atteinte aux intérêts financiers de la collectivité publique.

Ce lien est en principe donné en matière d'impôt anticipé. En procédure d'auto-taxation le lien de causalité ne peut en particulier pas être rompu du fait d'une négligence de l'AFC.

La soustraction d'impôt nécessite par ailleurs un comportement intentionnel ou négligent de l'auteur (élément constitutif subjectif). A cet égard, il peut être renvoyé à ce qui a été dit ci-dessus en lien avec l'art. 175 LIFD (*cf.* 3.2). On précisera toutefois en lien avec l'art. 6 al. 2 et 3 DPA, qui prévoit la punissabilité des organes de la société lorsque ceux-ci ont omis de prévenir la survenance d'une infraction, que, dans le contexte fiscal actuel, il appartient aux organes de la société de se montrer attentif aux problématiques de prix de transfert et de mettre en place une organisation permettant de détecter les éventuelles problématiques existantes dans le cadre de l'activité de la société. A défaut, les organes de la société pourraient se voir reprocher une imprévoyance coupable.

4.2 Escroquerie en matière de contributions (art. 14 al. 2 DPA)

L'art. 14 al. 2 DPA indique que « [l]orsque l'attitude astucieuse de l'auteur aura eu pour effet de soustraire aux pouvoirs publics un montant important représentant une contribution [...] la peine sera l'emprisonnement pour un an au plus ou l'amende jusqu'à concurrence de 30'000 francs. ».

L'art. 14 al. 2 DPA s'applique aussi bien au domaine fiscal (TVA, droit de timbre et impôt anticipé) qu'aux autres domaines d'activités dans lesquelles la Confédération et ses administrés sont amenés à interagir. Il est expressément applicable en matière d'impôt anticipé par le biais de l'art. 67 al. 1 LIA.

Comme la soustraction d'impôt, l'infraction de l'art. 14 al. 2 DPA ne peut être commise que par une personne physique, à l'exclusion donc des personnes morales, sous réserve de la réalisation des conditions des arts. 7 DPA et/ou 102 al. 1 CP. Il est renvoyé à ce qui a été dit plus haut à cet égard (*cf.* 4.1).

Les éléments constitutifs objectifs de l'infraction d'escroquerie en matière de contributions sont au nombre de quatre. L'infraction de l'art. 14 al. 2 DPA étant conçue comme une forme qualifiée de soustraction d'impôt²⁰³, les trois premiers éléments constitutifs objectifs sont identiques à ceux de l'art. 61 LIA décrit ci-dessus (*cf.* 4.1), à savoir (i) un comportement illicite (ii) une atteinte aux intérêts financiers de la collectivité publique et (iii) un lien de causalité. Le quatrième élément constitutif du délit d'escroquerie en matière de contributions est l'existence d'un comportement astucieux (*Arglistmodell*). L'art. 14 al. 2 DPA se distingue

²⁰³ TORRIONE H., *in* Les procédures en droit fiscal, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, pp. 1034.

en ceci de l'infraction d'usage de faux de l'art. 186 LIFD qui est construite sur ce que l'on appelle l'*Urkundenmodell*²⁰⁴.

(iv) Astuce

L'infraction d'escroquerie en matière de contributions est souvent rapprochée de celle d'escroquerie de l'art. 146 CP²⁰⁵. La notion d'astuce propre à ces deux infractions est ainsi similaire. Il faut toutefois admettre que dans le cadre de l'application de l'art. 14 DPA au domaine des impôts indirects connaissant un système d'auto-taxation, le comportement astucieux ne doit pas nécessairement avoir entraîné une erreur effective de l'AFC. La notion d'astuce peut ainsi être objectivée²⁰⁶ et la simple existence d'un comportement astucieux est suffisante aux fins de l'application de l'art. 4 al. 2 DPA.

L'astuce peut prendre diverses formes. La casuistique est relativement abondante en lien avec l'art. 146 CP. La jurisprudence est plus rare en relation avec l'application de l'art. 14 al. 2 DPA au domaine fiscal, la majeure partie des arrêts ayant été rendue dans le domaine de l'entraide internationale²⁰⁷. L'AFC semble ainsi faire preuve d'une certaine retenue dans l'application des dispositions pénales fiscales.

De jurisprudence constante, il est admis que l'usage d'un titre faux, falsifié ou inexact quant à son contenu est constitutif d'un comportement astucieux²⁰⁸. Comme décrit ci-dessus (*cf.* 3.1), un certain nombre d'irrégularités comptables peuvent résulter de l'octroi de prestations appréciables en argent. Dans ces cas de figure, il faut considérer que la condition d'astuce est réalisée. On peut ici préciser que l'art. 15 DPA, qui sanctionne la fabrication de titre faux, la falsification de titre ou l'obtention frauduleuse d'une constatation fautive, n'appréhende pas les faux dits intellectuels²⁰⁹. Il ne s'applique partant pas à l'établissement de comptes irréguliers au sens où nous l'entendons.

La réalisation de la condition d'astuce peut également être donnée lorsque l'AFC a à faire à un échafaudage de mensonges ou à l'usage d'artifice. On peut notamment penser à des relations contractuelles simulées ou encore à l'établissement de société de domicile dont l'actionnaire « ne jouerait pas le jeu »²¹⁰. Bien souvent, l'usage de ce genre de stratagème ira de pair avec la tenue d'une comptabilité irrégulière.

La réalisation de l'infraction d'escroquerie en matière de contribution nécessite par ailleurs un comportement intentionnel. On peut à cet égard renvoyer à ce qui a été dit ci-dessus en lien avec l'infraction d'usage de faux et de soustraction d'impôt (*cf.* 3.1 et 3.2).

4.3 Sanctions

L'art. 61 *in fine* LIA réserve expressément l'application de l'art. 14 DPA. L'escroquerie en matière de contribution absorbe ainsi l'infraction de soustraction d'impôt. Toutefois, en application de l'art. 14 al. 3 DPA, l'autorité compétente peut cumuler la peine d'emprisonnement prévue à l'art. 14 DPA avec l'amende prévue à l'art. 61 LIA²¹¹.

²⁰⁴ OBERSON X., *Droit fiscal suisse*, 2012, p. 605.

²⁰⁵ Arrêt du Tribunal fédéral du 24 octobre 2003, 1A-244/2002, consid. 3.1.

²⁰⁶ TORRIONE H., *in* Les procédures en droit fiscal, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, pp. 1039-1040.

²⁰⁷ *Ibidem*, p. 1041.

²⁰⁸ *Ibidem*, p. 1044-1054 qui cite notamment l'ATF 125 II 250, consid. 3c et arrêt du Tribunal fédéral du 20 juillet 2001, 1A.63/2001.

²⁰⁹ *Ibidem*, p. 1060.

²¹⁰ *Ibidem*, pp. 1045 ss.

²¹¹ *Ibidem*, p. 991.

Comme en matière d'impôts directs, l'auteur d'une infraction pourra être exempté de toute peine en cas de déclaration spontanée (art. 13 DPA).

4.3.1 Soustraction d'impôt

De manière similaire à l'art. 175 LIFD, la soustraction d'impôt anticipé est punie d'une amende pouvant aller jusqu'au triple du montant d'impôt soustrait. Il n'est en revanche pas fixé de montant minimum.

Il peut par ailleurs être renvoyé à ce qui a été dit en lien avec la fixation de la peine en matière de soustraction d'impôts directs (*cf.* 3.3.2), notamment en ce qui concerne les motifs d'atténuation et d'aggravation de la peine.

4.3.2 Escroquerie en matière de contributions

L'art. 14 al. 2 DPA prévoit une peine d'emprisonnement pouvant aller jusqu'à un an ou une amende d'un montant maximal de CHF 30'000.-. Comme indiqué ci-avant, en application de l'art. 14 al. 3 DPA, le montant de l'amende peut toutefois aller jusqu'au triple de l'impôt soustrait (art. 61 LIA).

L'art. 14 al. 4 DPA introduit une aggravante lorsque l'infraction est commise par métier ou avec le concours de tiers. La peine maximale est alors une peine d'emprisonnement de cinq ans.

Il peut par ailleurs être renvoyé à ce qui a été dit en lien avec la fixation de la peine en matière d'usage de faux (*cf.* 3.3.1).

4.4 Procédure et autorité compétente

La poursuite des infractions de soustraction d'impôt et d'escroquerie en matière de contributions est du ressort l'AFC (art. 67 al. 1 *in fine* LIA). L'AFC est ainsi compétente pour mener les investigations nécessaires et prononcer, cas échéant, une amende (appelée mandat de répression dans le cadre de la DPA). Une fois le prononcé de l'amende notifié, la personne condamnée dispose d'un délai de trente jours pour faire opposition contre la décision de l'AFC (art. 67 al. 1 DPA). L'autorité reconsidère alors la décision prise et rend une décision sur opposition (appelée prononcé pénal, arts. 69 al. 1 DPA et 70 al. 1 DPA). Lorsque l'auteur conteste le prononcé pénal rendu, il doit dans les dix jours demander à être jugé par un tribunal (art. 72 al. 1 DPA). L'AFC doit alors transmettre le dossier au ministère public à l'intention du tribunal pénal cantonal ordinaire (art. 73 al. 1 DPA). Le prononcé pénal tient lieu d'acte d'accusation (art. 73 al. 2 DPA).

Par ailleurs, lorsque l'AFC estime que l'infraction est suffisamment grave pour qu'une peine privative de liberté soit prononcée, elle doit immédiatement transmettre le dossier au ministère public compétent à l'attention du tribunal pénal ordinaire (art. 73 al. 1 DPA).

Le jugement du tribunal pénal ordinaire pourra par la suite faire l'objet d'un appel selon les règles du CPP (art. 80 DPA).

Dans le cadre de ses enquêtes, l'AFC peut prendre une série de mesures, allant de l'audition du prévenu jusqu'à la perquisition ou au séquestre (art. 37 ss DPA). Les mesures de

contraintes ordonnées dans le cadre d'une enquête pourront faire l'objet d'une plainte devant le Tribunal pénal fédéral dans un délai de trois jours dès connaissance de la mesure par la personne touchée (art. 26 al. 1 DPA). Les simples actes d'enquête peuvent quant à eux être contestés devant le directeur de l'AFC (art. 27 al. 1 DPA).

Il peut par ailleurs être renvoyé à ce qui a été dit plus haut en lien avec les garanties de procédure offertes par l'art. 6 CEDH (*cf.* 3.4) qui sont mises en œuvre de manière satisfaisante dans le cadre de la DPA.

4.5 Prescription

La DPA prévoit un certain nombre de règles spéciales en matière de prescription. Il ne règle toutefois pas la question du *dies a quo* du délai ni son interruption²¹². Ces questions sont dès lors réglées par le droit pénal ordinaire.

Par ailleurs, et contrairement à ce qui prévaut en matière d'impôts directs, la prescription de la créance fiscale suit celle de la poursuite pénale (art. 12 al. 4 DPA)²¹³. Ainsi, en cas de soustraction d'impôt ou d'escroquerie en matière de contributions, la créance fiscale ne se prescrit pas en application des règles des arts. 12 et 17 LIA.

4.5.1 Soustraction d'impôt

L'art. 11 al. 2 DPA fixe le délai de prescription en matière de soustraction d'impôt anticipé à cinq ans. Nous avons toutefois vu que l'art. 333 al. 2 let. b CP prévoit de doubler le délai de prescription applicable aux contraventions. En vertu de la jurisprudence susmentionnée (*cf.* 3.5.2), le délai de prescription applicable aux contraventions ne peut toutefois pas être plus long que celui des délits prévus par la même loi. Le délai de prescription doit ainsi être ramené à sept ans²¹⁴.

L'art. 11 al. 3 DPA²¹⁵ déroge aux règles générales du CP en prévoyant que le délai est suspendu durant les procédures de réclamation ou de recours.

Le *dies a quo* du délai est le jour où l'auteur a exercé son activité coupable (art. 98 let. a CP), à savoir, dans le cadre de l'art. 61 LIA, le jour où la prestation appréciable en argent est octroyée sans que la société ne retienne l'impôt anticipé.

En vertu de l'art. 333 al. 6 let. d CP, le délai ne court plus au moment où un jugement de première instance est rendu. Dans le cadre de la DPA, la jurisprudence a précisé que le prononcé pénal de l'administration au sens de l'art. 70 DPA constituait un jugement de première instance²¹⁶.

4.5.2 Escroquerie en matière de contributions

La DPA ne prévoit pas de délai de prescription applicable aux crimes et délits. C'est l'art. 97 al. 1 let. b et d CP qui fixe le délai de prescription, qui est ainsi de sept an en cas

²¹² TORRIONE H., in Les procédures en droit fiscal, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, 2015, p. 1070.

²¹³ Arrêt du Tribunal fédéral du 31 mars 2017, 2C_1154/2015, consid.4.2.

²¹⁴ *Ibidem*, consid.4.4.

²¹⁵ L'art. 11 al. 3 DPA est expressément réservé à l'art. 333 al. 6 let. c CP.

²¹⁶ Arrêt du Tribunal fédéral du 24 mai 2015, 6B_503/2015, consid. 5.

d'escroquerie en matière de contributions simple (art. 14 al. 2 DPA) et de quinze ans en cas d'escroquerie aggravée (art. 14 al. 4 DPA).

On peut par ailleurs renvoyer à ce qui a été dit ci-dessus en lien avec la suspension, le commencement et l'échéance du délai de prescription (*cf.* 4.5.1).

5. Aspects de droit pénal ordinaire

En sus des sanctions pénales encourues en application des lois fiscales, l'octroi de prestations appréciables peut également réaliser les éléments constitutifs d'autres infractions.

Il en va notamment ainsi de l'infraction de faux dans les titres au sens de l'art. 251 CP lorsque l'octroi d'une prestation appréciable en argent entraîne une irrégularité comptable. A cet égard, le Tribunal fédéral a jugé que, dans la mesure où l'auteur accepte à tout le moins que la comptabilité établie de manière inexacte soit également utilisée à des fins autres que purement fiscales, il y a alors concours idéal entre les infractions pénales de la LIFD et l'infraction de faux dans les titres²¹⁷. Ce n'est que si l'auteur a totalement exclu que les états financiers inexacts soient utilisés dans un cadre autre que fiscal, par exemple parce qu'il tient une double comptabilité, que l'art. 251 CP sera absorbé par les dispositions pénales fiscales²¹⁸.

L'usage de faux au sens de l'art. 186 LIFD et l'escroquerie aggravée en matière de contribution au sens de l'art. 14 al. 4 DPA constituent par ailleurs des infractions préalables au blanchiment d'argent (art. 305 al. 1 et al. 1^{bis} CP). En ce qui concerne l'art. 186 LIFD, il faut alors que le montant d'impôt soustrait par période fiscale se monte au moins à CHF 300'000.-.

6. Conclusion

L'application de dispositions de droit pénal à l'octroi de prestations appréciables en argent pose la délicate question de la délimitation entre les comportements ne constituant qu'une entorse aux règles purement fiscales de ceux constitutifs d'une véritable faute. Cette distinction peut s'avérer délicate lorsque l'octroi d'une prestation appréciable en argent résulte uniquement de la violation du principe de pleine concurrence.

Au moment d'effectuer cette distinction, il faut à notre sens garder à l'esprit que la notion de prestation appréciable en argent, qui appréhendait dans les premiers temps un éventail de situations mettant en danger le principe de la double imposition économique, vise aujourd'hui également à éviter le déplacement artificiel de bénéficiaire d'un Etat à un autre. Aussi, et en gardant à l'esprit la portée dissuasive du droit pénal, il ne se justifie pas d'exclure d'entrée de cause les questions d'appréciation de prix de transfert du champ du droit pénal fiscal. En effet, bien qu'on doive exclure que la violation du principe de pleine concurrence entraîne l'établissement d'une comptabilité inexacte, il faut admettre qu'elle peut réaliser les éléments constitutifs objectifs de l'infraction de soustraction d'impôt. Dans ce contexte, une attention particulière doit toutefois être portée aux éléments constitutifs subjectifs de l'infraction. Trop souvent, les administrations fiscales et les tribunaux, partent du présupposé que « le contribuable ne pouvait pas ignorer ». Un tel raisonnement ne peut avoir sa place dans un contexte de droit pénal dans lequel les autorités se doivent d'effectuer un examen nuancé des circonstances du cas d'espèce. Il nous paraît ainsi particulièrement important de ne pas perdre

²¹⁷ ATF 122 IV 25, consid. 3 ; CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 186 LIFD N 29.

²¹⁸ CR LIFD- SANSONETTI/HOSTETTLER, art. 186 LIFD N 48.

du vue que l'appréciation des prix de transfert n'est pas une science exacte et peut se révéler extrêmement complexe.

Ceci est d'autant plus vrai que le prononcé d'une amende suite à l'octroi d'une prestation appréciable en argent peut se révéler lourd de conséquence pour les contribuables concernés. L'amende imposée vient en effet s'ajouter aux reprises fiscales effectuées sous l'angle des impôts directs et de l'impôt anticipé, lequel représente bien souvent une charge définitive irrécupérable, ainsi qu'aux intérêts moratoires perçus sur les montants d'impôt dus.

Par ailleurs, au vu de l'enjeu financier parfois important lié à l'imposition d'amendes, il se justifie largement de voir se développer un véritable droit pénal fiscal moderne mettant en œuvre les garanties procédurales des contribuables et permettant d'unifier et de coordonner les diverses dispositions aujourd'hui applicables. La législation actuelle comprend en effet trop de disparités notamment en ce qui concerne les règles applicables en matière de compétence, de procédure, de punissabilité des personnes morales ou de délai de prescription. Elle prévoit aussi parfois un cumul des sanctions qui n'est pas satisfaisant. On doit ainsi regretter que la réforme du droit pénal fiscal initiée en 2013 ait été repoussée *sine die* en raison d'un manque de consensus politique et d'une actualité fiscale plus brûlante.

Enfin, et dans l'espoir de voir les discussions portant sur une future révision du droit pénal fiscal reprendre, on peut se demander si les administrations fiscales cantonales ne devraient pas être dotées d'un service spécifique, indépendant du service du contrôle en particulier, disposant de prérogatives similaires à celles du ministère public et ayant pour tâche de diligenter l'ensemble des procédures pénales. L'activité de ce service spécial, composé de spécialistes du domaine fiscal à même de traiter de questions très techniques, mais aussi de juristes sensibles aux questions procédurales, serait régie par les dispositions de la DPA. En effet, les procédures administratives cantonales, actuellement applicables en matière de soustraction d'impôt direct, se trouvent bien souvent dépassées par la complexité et les enjeux financiers de certaines procédures pénales fiscales.

* * * * *