

# **Les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions, en cas de soustraction fiscale (art. 190 ss LIFD)**

Texte présenté dans le cadre du Prix OREF 2017

Charlotte Rossat

Genève, le 30 juin 2017

## Table des matières

Bibliographie.....	4
Table des abréviations.....	8
1. Introduction.....	10
2. Bases légales applicables.....	11
2.1. LIFD.....	11
2.2. DPA et CPP.....	11
2.3. Droit conventionnel.....	12
3. Infractions fiscales permettant l'ouverture d'enquêtes pénales spéciales.....	12
3.1. Graves infractions fiscales.....	13
3.1.1. Soustraction continue de montants importants d'impôt.....	14
3.1.2. Délits fiscaux.....	16
3.2. Soupçon fondé.....	17
3.2.1. Illicéité de la preuve fondant le soupçon.....	19
4. Déroulement et éléments-clefs et la procédure spéciale d'enquête au sens des art. 190 ss LIFD.....	21
4.1. Autorisation du chef du Département fédéral des finances et ouverture de l'enquête.....	22
4.2. Mesures de contrainte.....	23
4.2.1. Généralités.....	23
4.2.2. Conditions générales.....	24
4.2.1. Perquisition.....	25
4.2.1.1. Perquisition domiciliaire et fouilles de personnes.....	25
4.2.1.2. Perquisition de documents.....	26
4.2.2. Séquestres.....	28
4.2.2.1. Séquestre probatoire.....	28
4.2.2.2. Séquestre aux fins de confiscation.....	29
4.2.3. Confiscation.....	30
4.2.4. Mesures de contrainte déléguées aux autorités étrangères par l'entraide pénale internationale.....	32
4.2.4.1. Bases légales applicables.....	32
4.2.4.2. Cas particulier de la confiscation.....	34
4.3. Mise sous scellés.....	35
4.3.1. Demande de mise sous scellés.....	35
4.3.2. Procédure de levée des scellés.....	37
4.3.2.1. Délai pour demander la levée des scellés.....	37
4.3.2.2. Objet de l'examen de la demande de levée des scellés.....	37
4.4. Voies de droit ouvertes dans le cadre de l'enquête spéciale.....	40
4.4.1. Plainte.....	40
4.5. Clôture de l'enquête pénale spéciale.....	41
4.5.1. Rapport final.....	41

4.5.1.1.	Non-lieu.....	43
4.5.1.2.	Requête d'engager une procédure en soustraction d'impôt .....	44
4.5.1.3.	Dénonciation d'un délit fiscal à l'autorité pénale compétente .....	44
5.	Excursus : enquête pénale spéciale en matière d'impôt anticipé .....	45
6.	Conclusion.....	46

## Bibliographie

S. BANGERTER, Hausdurchsuchungen und Beschlagnahmen in Wettbewerbsrecht unter vergleichender Berücksichtigung der stopp, in ZStV – Zürcher Studien zum Verfahrensrecht Band/Nr. 176, Zurich 2014, pp. 262 ss.

A. Barakat, Les incidences fiscales du nouveau droit comptable, in RDAF 2016 II, pp. 231 ss.

M. BAUER-BALMELLI/M. KÜPFER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Verrechnungssteuer (Bd. 3), Bâle, art. 61.

J. BÉNÉDICT /J. TRECCANI, in A. Kuhn/Y. Jeanneret (éd.) Commentaire romand du Code de Procédure pénal suisse, Bâle 2010, Intro. art. 139-141.

M. BEUSCH/J. MALLA, in M. ZWEIFEL/M. BEUSCH/M. BAUER-BALMELLI (éd.), Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], Bâle 2012.

C. J. CARRANZA/S. MICOTTI, Whistleblowing Perspectives en droit suisse, in qi ? – Quid iuris ? Band/Nr. 12, 2014, p. 76.

B. CHAPPUIS, La profession d'avocat - Tome I Le cadre légal et les principes essentiels, Quid iuris?, Zurich 2016.

R. DANON, in Y.NOËL/F. AUBRY GIRARDIN (éd.), Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2017, art. 57, 58.

A. DONATSCH/O. ABO YOUSSEF, in M. Zweifel/M. Beusch (éd.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2, DBG, Bâle 2017, art. 190, 191, 193.

A. DONATSCH, in M. ZWEIFEL/P. ATHANAS (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bâle 2008, art. 190.

A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/F. MEYER/M. SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, Zurich 2015.

A. DUMAS, in J. HURTADO POZO/O. THORMANN (éd.), Droit pénal économique, Genève 2011, pp. 389 ss.

A. EICKER/J. ACHERMANN./J. LEHNER, Zur Zulässigkeit eines Rückgriffs auf Bestimmungen der StPO im Verwaltungsstrafverfahren, in AJP/PJA 2013 1450, pp. 1451 ss.

A. EICKER/F. FRANK/J. ACKERMANN, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, Berne 2012.

F. FRANK, Zur Verteidigung im Verwaltungsstrafverfahren – Wissenswertes und Ungeklärtes, in : A. EICKER (éd.), Aktuelle Herausforderungen für die Praxis im Verwaltungsstrafverfahren, p. 160 ss.

A. M. GARBARSKI/J. RUTSCHMANN, La réparation selon l'article 53 du Code pénal: justice de cabinet ou disposition providentielle?, in RPS 134/2016, pp. 171ss.

S. GLESS, Beweissverbote und Fernwirkung, in ZStrR 128/2010, pp. 146 ss.

D. K. GRAF, Aspekte der strafprozessualen Siegelung, in A. F. RUSCH (éd.), AJP 2017, p. 557.

D. JOSITSCH, Whistleblowing und Korruptionsbekämpfung, in W. Wohlers (éd.), Neuere Entwicklungen im schweizerischen und internationalen Wirtschaftsrecht, 2007, p. 106.

A..V. JULEN BERTHOD/G. MEGEVAND, La procédure de mise sous scellés, in RPS 134/2016, p. 241.

E. KÄNZIG/U. BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Bâle 1992, art. 129.

P. KRAUSKOPF/K. EMMENEGGER/F. BABEY, « Art. 13 PA », in B. WALDMANN/P. WEISSENBERGER (éd.), Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG), Zurich, Bâle, Genève 2016, art. 13 PA

P. LOCHER, Kommentar zum DBG, Bâle 2015, art. 175.

C. LOMBARDINI, Banques et blanchiment d'argent, Zurich 2016, pp. 128 ss.

F. LUGENTZ/J. RAYROUD/M. TURK, L'entraide pénale internationale en Suisse, en Belgique et au Grand-Duché de Luxembourg, Bruxelles 2014

A. MACALUSO/L. HULLIGER, Le droit fiscal face aux principes du droit pénal et de la procédure pénale, in GdSt – Grundzüge des Steuerrechts Band/Nr. 6, 2013, p. 21.

S. MATTHEY, La conformité fiscale, nouveau paramètre de diligence ? / III. – IV., in C. KADDOUS/S. MATTHEY (éd.), Services financiers : Suisse et Union européenne, DDE – Dossiers de Droit Européen Band/Nr. 31, Genève 2016, p. 222.

S. MAURER, Les preuves dérivées – théorie et problèmes pratiques, in Jusletter du 13 février 2012.

F.-R. MICHELI/C.-N. ROBERT, Documents volés et dénonciations fiscales, in Jusletter 19 novembre 2012.

S. PAREIN, Les preuves illégales recueillies par les particuliers sous l’empire du Code de procédure pénale Suisse, in Jusletter du 8 octobre 2012.

G. PIQUEREZ/A. MACALUSO, Procédure pénale suisse, Zurich 2011.

F. RICHNER/W.FREI/S. KAUFMANN/H. ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, Zurich 2009, art. 190 N 3.

R. ROTH, Admission, administration et appréciation de la preuve : questions choisies, in Procédure pénale suisse - Approche théorique et mise en œuvre cantonale, 2010, pp. 70 ss.

P. SANSONETTI/D. HOSTETTLER, in Y.NOËL/F. AUBRY GIRARDIN (éd.), Commentaire de la loi sur l’impôt fédéral direct, Bâle 2017, art. 151, 175, 188, 193, 195.

N. SCHMID, Strafprozessrecht - Eine Einführung auf der Grundlage des Strafprozessrechtes des Kantons Zürich und des Bundes, Zurich 2004.

C. SUTER/C. REMUND, Infractions fiscales, blanchiment et intermédiaires financiers, in GesKR 2015, pp. 54 ss.

H. TORRIONE, Les infractions fiscales, in OREF (éd.), Les procédures en droit fiscal, Berne 2015.

M. WIECKOWSKA, in K. AMBOS/S. KÖNIG/P. RACKOW (éd.), Rechtshilferecht in Strafsachen, Baden Baden 2015, p. 1025.

W. WÜTHRICH, Freier Markt beim Strafen ?, in AJP/PJA 2014, pp. 1585ss.

## **Documents officiels**

Avis du Conseil fédéral du 19 mai 2010 en réponse à une motion parlementaire déposée par A. Fetz (10.3082).

Circulaire no 1 de l'Office fédéral de la justice (OFJ) du 20 juin 2014 concernant le vol de données et entraide judiciaire internationale (« <https://www.rhf.admin.ch> »).

Message du Conseil fédéral relative à l'unification du droit de la procédure pénale du 21 décembre 2005, FF 2006 1057.

Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale à l'appui de mesures propres à améliorer les finances de la Confédération, 8 janvier 1975, FF 1975 I 336.

Réponse du Conseil fédéral du 20 décembre 1999 à la motion parlementaire de M. Rudolf Steiner concernant les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions (99.3499).

Réponse du Conseil fédéral du 16 mai 2012 à l'interpellation de L. Stamm (12.3302).

## Table des abréviations

AAS	Accord entre la Confédération suisse, l'Union européenne et la Communauté européenne sur l'association de la Confédération suisse à la mise en œuvre, à l'application et au développement de l'acquis de Schengen, entré en vigueur le 1 <sup>er</sup> mars 2008, RS 0.362.31
al.	alinéa
AFC	Administration fédérale des contributions
AIFD	Arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940, abrogé le 1 <sup>er</sup> janvier 1995, RS 6 352
CAAS	Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 entre les gouvernements des États de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes, Journal officiel n° L 239 du 22/09/2000 p. 0019 – 0062
CBI	Convention relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime du 8 novembre 1990, entrée en vigueur le 11 septembre 1993, RS 0.311.53
CEDH	Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950, entrée en vigueur le 28 novembre 1974, RS 0.101
cf.	<i>confèr</i> (se reporter à)
CO	Loi fédérale complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations) du 30 mars 1911, RS 220
consid.	considérant
CP	Code pénal suisse du 21 décembre 1937, RS 311.0
CPP	Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007, RS 312.0
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, RS 101
DAPE	Division Affaire pénales et enquête de l'AFC
DFP	Département fédéral des finances
DPA	Loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974, RS 313.0
éd.	éditeur(s)
FF	Feuille fédérale
GesKR	Schweizerische Zeitschrift für Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht sowie Umstrukturierungen



i.e.	<i>id est</i> (c'est-à-dire)
LIA	Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965, RS 642.21
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, RS 642.11
LLCA	Loi fédérale sur la libre circulation des avocats du 23 juin 2000, RS 935.61
LOAP	Loi fédérale sur l'organisation des autorités pénales de la Confédération du 19 mars 2010, RS 173.71
MC-OCDE	Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014, publié le 3 mars 2016
N	Numéro
OFJ	Office fédéral de la justice
OMSE	Ordonnance sur les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions du 31 août 1992, RS 642.132
p.	page
pp.	pages
PA	Loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968, RS 172.021
PJA/AJP	Pratique juridique actuelle/Aktuelle Juristische Praxis
PPF	Loi fédérale du 15 juin 1934 sur la procédure pénale, abrogée le 1 <sup>er</sup> janvier 2011, RS 3 295
RO	Recueil officiel
RS	Recueil systématique
ss	et suivant(e)s
TF	Tribunal fédéral
TPF	Tribunal pénal fédéral
UE/AELE	Union européenne/Association européenne de libre-échange

## Les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions, en cas de soustraction fiscale (art. 190 ss LIFD)

### 1. Introduction

L'histoire pourrait commencer sur un air de Starmania :

« J'me présente, je m'appelle Henri  
J'voudrais bien réussir ma vie, être aimé  
Être beau, gagner de l'argent  
Puis surtout être intelligent  
Mais pour ça il faudrait que j'bosse à plein temps »  
... ou que j'm'arrange pour berner le fisc.

Sur les traces de Henri, une vingtaine d'enquêteurs, trois équipes, un objectif : la poursuite des fraudeurs. Ces fraudeurs du fisc, comme on aime les nommer dans la presse, et leurs structures fiscales obscures évoquent tour à tour un sentiment de révolte ou encore de fascination, avec une envie souvent partagée de les voir tomber.

C'est précisément ce but que poursuit la Division Affaires pénales et enquête de l'Administration fédérale des contributions (« **DAPE** ») en menant leurs mesures spéciales d'enquête. La DAPE est une sous-division de la Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre<sup>1</sup> uniquement destinée à mener des enquêtes complexes contre des contribuables qu'elle soupçonne d'avoir commis des infractions fiscales graves.

Dotée de moyens de contrainte efficaces, en particulier la possibilité de procéder à des perquisitions et de conduire des interrogatoires, ainsi que d'une organisation lui permettant de mettre en place des interventions coordonnées sur le territoire national et à l'étranger, cette brigade d'enquête peu connue mène généralement des enquêtes durant plusieurs mois, à l'issue desquelles elle émet un rapport qui servira aux autorités cantonales compétentes afin de poursuivre les contribuables fautifs jusqu'à leur éventuelle condamnation pénale. Financièrement, les efforts de la DAPE sont cependant inégalement récompensés, avec des gains provenant d'amendes et rappels d'impôt oscillant entre 10 et 160 millions par an en matière d'impôts directs<sup>2</sup>.

Dans ce contexte, en raison du domaine dans lequel s'inscrivent les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions, à savoir celui de la procédure pénale administrative, la présente contribution s'attachera en premier lieu à établir un panorama des dispositions légales pouvant trouver application entre les lois fiscales, pénales administratives,

---

<sup>1</sup> <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/die-estv/fachinformationen/organigramme.html>.

<sup>2</sup> <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/verrechnungssteuer/verrechnungssteuer/kontakt/abteilung-straftsachen-und-untersuchungen.html>.

pénales ou encore les règles conventionnelles (section 2). La portée des mesures spéciales d'enquête sera ensuite exposée, en s'attachant en premier lieu à définir les infractions fiscales qui sont visées par de telles enquêtes selon les art. 190 ss LIFD (section 3). Suite à la présentation des conditions matérielles permettant l'ouverture d'enquêtes pénales spéciales, cette contribution procèdera à la présentation du déroulement de l'enquête en tant que telle et de ses éléments-clefs (section 4). Dans ce cadre, seuls les éléments considérés comme les plus pertinents seront exposés, à l'instar des mesures de contrainte que la DAPE peut exercer (section 4.2), ou encore de certains aspects procéduraux de grande importance pratique, comme la mise sous scellés et la procédure de levée des scellés faisant suite au séquestre de documents (section 4.3) ainsi que les voies de droit à disposition du contribuable au cours de l'enquête (section 4.4). Enfin, il est également nécessaire d'explicitier les modalités de clôture de l'enquête, avant que les autorités cantonales pénales ou fiscales compétentes se chargent, le cas échéant, de poursuivre les infractions fiscales retenues (section 4.5). Pour finir, nous effectuerons une brève analyse comparative de la procédure spéciale d'enquête en matière d'impôt anticipé (section 5).

## 2. Bases légales applicables

### 2.1. LIFD

La Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (« **LIFD** »)<sup>3</sup> règle les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions (« **AFC** ») à ses articles 190 à 195. L'application de ces dispositions est précisée dans l'Ordonnance sur les mesures spéciales d'enquête de l'AFC (« **OMSE** »)<sup>4</sup>.

### 2.2. DPA et CPP

S'agissant du champ d'application de la Loi fédérale sur le droit pénal administratif (« **DPA** »)<sup>5</sup>, elle s'applique lorsqu'une autorité administrative est chargée de poursuivre et de juger des infractions (art. 1 DPA). A contrario, cette loi ne trouve pas application lorsqu'une autorité cantonale est chargée d'appliquer une loi fédérale, par exemple la LIFD. Dans les cas particuliers où les autorités fédérales sont utilisées pour mettre en œuvre la législation sur les impôts directs, en particulier dans le cadre des mesures spéciales d'enquête de l'AFC au sens des art. 190 ss LIFD, le DPA est ainsi largement utilisé.

S'agissant de l'application du DPA dans le contexte des mesures spéciales d'enquête de l'AFC, l'art. 191 al. 1 LIFD renvoie expressément aux art. 19 à 50 DPA. Ces articles ont trait à la procédure pénale administrative et règlent de ce fait que les aspects procéduraux des mesures spéciales d'enquête.

---

<sup>3</sup> Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990, RS 642.11.

<sup>4</sup> Ordonnance sur les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions du 31 août 1992, RS 642.132.

<sup>5</sup> Loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974, RS 313.0.

Dans ce contexte, il s'agit de noter qu'en matière procédurale le DPA est un texte légal moins complet que le Code de procédure pénale (« CPP »)<sup>6</sup>. La procédure pénale administrative n'a, à dessein, pas été incorporée dans le projet d'unification de la procédure pénale au niveau national<sup>7</sup> et n'a été que partiellement adaptée suite à l'élaboration du CPP<sup>8</sup>. Par conséquent, la jurisprudence<sup>9</sup> et la doctrine<sup>10</sup> reconnaissent que les dispositions du CPP ne peuvent être appliquées par analogie que dans les cas où le DPA ne règle pas une question. Ceci exclut ainsi l'utilisation de dispositions du Code de procédure pénale dans les cas où elles paraissent plus appropriées au cas d'espèce<sup>11</sup>.

### 2.3. Droit conventionnel

En raison du fait que les mesures spéciales d'enquête de la DAPE constituent une procédure d'enquête pénale, les règles formelles de droit pénal commun trouvent application, en particulier l'art. 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (« CEDH »)<sup>12</sup>. En effet, il est désormais admis en droit suisse que la répression de la soustraction d'impôt, et *a fortiori* de la fraude fiscale, présente un degré suffisant de gravité pour entrer dans le volet pénal de l'art. 6 CEDH. Par conséquent, une procédure pénale fiscale implique que les garanties offertes par l'art. 6 CEDH doivent être respectées, de même que les principes généraux de droit pénal matériel prévus par le Code pénal (« CP »)<sup>13</sup>. En effet, les dispositions générales du CP sont applicables aux infractions fiscales prévues par d'autres lois fédérales, à moins que celles-ci ne contiennent des dispositions spéciales en la matière<sup>14</sup>.

### 3. Infractions fiscales permettant l'ouverture d'enquêtes pénales spéciales

Les mesures spéciales d'enquête prévues par la LIFD et la DPA ont pour but de rassembler des moyens de preuves, de déterminer la situation de fait et de servir de base à des procédures de rappel d'impôt et de poursuite pour infractions fiscales à ouvrir par les autorités compétentes<sup>15</sup>.

L'art. 190 al. 1 LIFD prévoit que les mesures spéciales d'enquête peuvent être utilisées lorsqu'il existe un soupçon fondé de graves infractions fiscales. Cette disposition énonce, de manière non exhaustive, deux cas de figure dans lesquels on considère qu'il y a grave

---

<sup>6</sup> Code de procédure pénale suisse du 5 octobre 2007, RS 312.0.

<sup>7</sup> Message du Conseil fédéral relative à l'unification du droit de la procédure pénale du 21 décembre 2005, FF 2006 1057, p. 1059.

<sup>8</sup> D. K. GRAF, p. 557; se référant à TPF BE.2015.13, consid. 2.3.

<sup>9</sup> TF 1B\_91/2016, consid. 4.1 ; TF 1B\_672/2012, consid. 1.2 ; TF, 1B\_783/2012, consid. 4 ; TF, 1B :672/2012, consid. 1.

<sup>10</sup> A. EICKER/J. ACHERMANN./J. LEHNER, p. 1451.

<sup>11</sup> D. K. GRAF, p. 557; se référant à TPF BE.2015.13, consid. 2.3.

<sup>12</sup> Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950, entrée en vigueur le 28 novembre 1974, RS 0.101.

<sup>13</sup> Code pénal suisse du 21 décembre 1937, RS 311.0.

<sup>14</sup> A. MACALUSO/L. HULLIGER, p. 21.

<sup>15</sup> H. TORRIONE, p. 1049.

infraction fiscale, à savoir (i) en cas de soustraction continue de montants importants d'impôt en référence aux art. 175 (soustraction consommée) et 176 LIFD (tentative de soustraction) et (ii) en cas de délits fiscaux, selon les art. 186 LIFD (usage de faux) et 187 LIFD (détournement de l'impôt à la source).

A noter que les mesures spéciales d'enquête ne concernent que l'impôt fédéral direct, et non les impôts cantonaux.

### 3.1. Graves infractions fiscales

Hormis ces renvois internes à la LIFD, tant la loi que l'ordonnance sur les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions<sup>16</sup> ne donnent pas plus d'indications sur la signification précise de la notion de « graves infractions fiscales ». Une grave infraction fiscale au sens de l'article 190 LIFD n'est pas un délit en soi, c'est-à-dire qu'il n'y a pas de réglementation légale la punissant en tant que telle<sup>17</sup>. Il est cependant clair que ces infractions ne peuvent être commises que dans le cadre de l'impôt fédéral direct<sup>18</sup> et il ne peut s'agir que de soustraction d'impôt ou d'un délit, puisque la seule mise en danger de créances fiscales<sup>19</sup> ne saurait être d'une gravité suffisante pour justifier l'ouverture d'une procédure spéciale d'enquête<sup>20</sup>.

Afin de saisir le concept de graves infractions fiscales, la doctrine préfère souvent une interprétation historique en se fondant sur les origines des organes spéciaux d'enquête, aujourd'hui dénommés la DAPE<sup>21</sup>.

Comme le mentionne le message du Conseil fédéral du 8 janvier 1975<sup>22</sup>, ces organes spéciaux d'enquête trouvent leur origine dans l'évolution du marché du travail de l'époque, qui a entraîné un manque important de personnel qualifié au sein de l'AFC et des administrations fiscales cantonales. Inversement, le Conseil fédéral précise que le nombre de contribuables a considérablement augmenté. Par ailleurs, il est noté que les entreprises sont de plus en plus actives et imbriquées sur le plan international et que les comptabilités sans texte augmentent. Il est ainsi observé que « *même lorsqu'existe une forte présomption d'irrégularités fiscales, on doit parfois renoncer au contrôle approfondi qui s'imposerait, par simple manque de temps ou de personnel* » et que par conséquent, « *la formation d'organes d'enquête par la Confédération s'impose* »<sup>23</sup>. Par conséquent, la compétence a été attribuée à l'AFC d'ouvrir

---

<sup>16</sup> OMSE (cf. ci-dessus)

<sup>17</sup> cf. Avis du Conseil fédéral du 19 mai 2010 en réponse à une motion parlementaire déposée par A. Fetz (10.3082).

<sup>18</sup> A. DONATSCH/O. ABO YOUSSEF, art. 190 N 8.

<sup>19</sup> Par exemple, par la violation d'obligations de procédure (art. 174 LIFD) ou la dissimulation de biens successoraux dans la procédure d'inventaire (art. 178 LIFD).

<sup>20</sup> A. DUMAS, p. 414.

<sup>21</sup> A. DONATSCH/O. ABO YOUSSEF, art. 190 N 10; A. DONATSCH, art. 190 N 10; A. DUMAS, pp. 414 ss.

<sup>22</sup> Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale à l'appui de mesures propres à améliorer les finances de la Confédération, 8 janvier 1975, FF 1975 I 336, 364.

<sup>23</sup> Message du Conseil fédéral du 8 janvier 1975, p. 364.

une enquête en cas de « soupçon fondé sur l'existence d'infractions fiscales graves »<sup>24</sup> et les organes spéciaux d'enquête ont été institués conformément à l'article 139 de l'arrêté du Conseil fédéral sur la perception d'un impôt fédéral direct (« AIFD »)<sup>25</sup>.

Afin de permettre une meilleure appréhension du champ d'action de la DAPE, l'AFC précise certains cas dans lesquels il est justifié de faire recours aux mesures spéciales d'enquête. En effet, dans une circulaire, l'AFC limite l'implication des organes spéciaux d'enquête au cas où les cantons ne disposent pas des ressources pour effectuer une enquête efficace, en particulier dans les constellations intercantionales ou généralement complexes<sup>26</sup>.

Par ailleurs, le Conseil fédéral rappelle, en réponse à une motion parlementaire<sup>27</sup>, que les fonctionnaires enquêteurs sont des fonctionnaires spécialisés, responsables de la maîtrise de tâches difficiles ; « *difficulté qui ne le cède en rien à celle des autorités pénales de répression de la criminalité économique* ».

### **3.1.1. Soustraction continue de montants importants d'impôt**

En ce qui concerne la notion de soustraction continue d'impôt, il ne s'agit pas d'une infraction différente de la soustraction d'impôt consommée ou de la tentative de soustraction d'impôt au sens des art. 175 et 177 LIFD. Cette infraction de nature pénale a pour objet de punir les atteintes au patrimoine de la collectivité publique, puisque les biens de l'Etat n'augmentent pas conformément à ce que prévoit la loi fiscale<sup>28</sup>.

Au sens de l'art. 175 LIFD, commet une soustraction d'impôt 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. Les éléments constitutifs objectifs de cette infraction sont (i) une perte financière pour le patrimoine public, (ii) le comportement illicite et (iii) un lien de causalité entre le comportement illicite et la perte financière. Il existe également un élément constitutif subjectif, en ce sens que le contribuable doit agir intentionnellement (par un acte) ou avec négligence (par omission)<sup>29</sup>.

En ce qui concerne les éléments objectifs, cela signifie que le comportement du contribuable a pour conséquence une taxation incomplète ou aucune taxation. Par ailleurs, le contribuable doit enfreindre une obligation de droit positif. Ce type de comportement illicite peut notamment consister en la violation de l'obligation de collaboration du contribuable au sens de l'art. 126 LIFD, qui comprend le devoir du contribuable de fournir toutes les informations

---

<sup>24</sup> Ordonnance du Conseil fédéral du 23 novembre 1977, art. 1 al. 3.

<sup>25</sup> ACF concernant la perception d'un impôt fédéral direct du 9 décembre 1940, abrogé le 1<sup>er</sup> janvier 1995, RS 6 352.

<sup>26</sup> A. DUMAS, p. 415 ; se référant à la Circulaire de l'AFC concernant les modifications apportées à l'AIN par la LF du 9 juin 1977 renforçant les mesures contre la fraude fiscale, p. 322.

<sup>27</sup> Réponse du Conseil fédéral du 20 décembre 1999 à la motion parlementaire de M. Rudolf Steiner concernant les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions (99.3499).

<sup>28</sup> P. SANSONETTI/D. HOSTETTLER, art. 175 N 4.

<sup>29</sup> H. TORRIONE, p. 1078.

(orales ou écrites), détails des états financiers, documents relatifs à des transactions commerciales, nécessaires pour assurer une taxation complète et exacte. Cette obligation de collaboration est relativement étendue, en particulier dans les contextes internationaux dans lesquels le contribuable requiert par exemple une exemption fiscale de revenus provenant d'un établissement stable à l'étranger, en particulier si des Etats non-conventionnés sont impliqués<sup>30</sup>. Par ailleurs, une violation de cette obligation est souvent avancée dans des cas où les états financiers annexés à la déclaration fiscale contiennent des irrégularités et démontrent l'existence d'une prestation appréciable en argent. La jurisprudence du Tribunal fédéral ne propose cependant pas une analyse systématique dans l'approche de ces questions<sup>31</sup>. A contrario, quand le contribuable n'enfreint aucune obligation légale, il ne peut y avoir soustraction fiscale, même dans les cas où la taxation serait incomplète ou pas effectuée<sup>32</sup>. Les autorités fiscales doivent être induites en erreur à la suite d'une telle violation d'une obligation légale, de sorte qu'il existe un lien de causalité entre le comportement du contribuable et la taxation incomplète<sup>33</sup>.

Dans ce contexte, il s'agit de souligner que même si la procédure administrative de rappel d'impôt et la procédure pénale en soustraction d'impôt ne dépendent pas l'une de l'autre, une procédure pénale ouverte en matière de soustraction d'impôt mène généralement au rappel d'impôt. En effet, dans les cas relativement fréquents dans lesquels un contribuable enfreint intentionnellement ou par négligence son obligation de collaboration et remplit les autres éléments constitutifs de la soustraction d'impôt, les conditions du rappel d'impôt sont également remplies (art. 151 ss LIFD)<sup>34</sup>. Dans l'autre sens, il convient également de noter que certains auteurs soutiennent que les éléments objectifs de la soustraction d'impôt sont réalisés dès que des impôts supplémentaires sont prélevés dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt pour des prestations appréciables en argent<sup>35</sup>.

En ce qui concerne la notion de soustraction « *continue* », la doctrine est divisée sur l'interprétation à donner dans ce contexte. Pour une partie de la doctrine, la seule interprétation possible consiste à considérer qu'une soustraction est continue lorsqu'elle s'étend sur plus d'une période de taxation<sup>36</sup>. Au contraire, certains auteurs considèrent que l'étendue de l'infraction sur plusieurs années fiscales n'est pas nécessaire<sup>37</sup>. En droit pénal, la continuité au sens du délit continu est caractérisée par le fait que la situation contraire au droit se poursuit. Plus particulièrement, un délit continu commence dès la commission du premier acte délictueux et se termine avec la fin de la situation contraire au droit<sup>38</sup>. Dans ce contexte, l'on peut considérer que les infractions fiscales ont, de manière générale, un caractère continu, puisque l'état de fait contraire au droit est maintenu dans la durée par le comportement

---

<sup>30</sup> TF 2C\_16/2015, consid. 2.5.1.

<sup>31</sup> TF 2C\_907/2012, consid. 5.2 ; ATF 135 II 86, consid. 3.1.

<sup>32</sup> H. TORRIONE, p. 1084.

<sup>33</sup> P. LOCHER, art. 175 N 10.

<sup>34</sup> Procédure pénale pour soustraction d'impôt sans rappel d'impôt : cf. P. LOCHER, art. 151 N 8.

<sup>35</sup> Notamment E. KÄNZIG/U. BEHNISCH, art. 129 N 31.

<sup>36</sup> P. SANSONETTI/D. HOSTETTLER, art. 190 N 1 ; et références citées.

<sup>37</sup> A. DONATSCH/O. ABO YOUSSEF, art. 190 N 15 ; et références citées.

<sup>38</sup> ATF 131 IV 83, cons. 2.1.2 ; ATF 119 IV 216, cons. 2f.

délictueux du contribuable<sup>39</sup>. En pratique, il semble cependant admis que le critère de la continuité de la soustraction d'impôt n'est que d'une importance relative dans la catégorisation d'infraction fiscale grave<sup>40</sup> ; un acte isolé pouvant être à l'origine d'une enquête spéciale dès le moment où les montants litigieux sont conséquents<sup>41</sup>.

S'agissant de la notion de « *montants importants d'impôt* », le législateur a renoncé à la définir, avec raison selon le Conseil fédéral<sup>42</sup>. A l'appui de cette affirmation, le Conseil fédéral précise que c'est à l'organe spécial d'enquête que revient la tâche d'évaluer dans chaque cas particulier l'importance du montant. Il convient de noter dans ce cadre que cette évaluation ne revient pas à comparer l'importance du montant de l'impôt soustrait par rapport à la totalité de l'impôt dû selon la loi<sup>43</sup>. En effet, un montant fixe reviendrait à enfreindre les principes constitutionnels de l'égalité et de la proportionnalité. Par ailleurs, il se réfère au principe de la faute en droit pénal qui ne permet pas de déterminer s'il y a infraction fiscale grave selon le seul critère du montant concerné.

Le Tribunal administratif fédéral, dans un arrêt rendu dans le contexte de la mise en œuvre de l'accord UBS de 2009, a de plus précisé que l'importance du montant de l'impôt n'est d'ailleurs par décisive pour appliquer l'art. 190 LIFD<sup>44</sup>.

### 3.1.2. Délits fiscaux

Tant l'usage de faux, i.e la fraude fiscale, (art. 186 LIFD) que le détournement de l'impôt à la source (art. 187 LIFD) sont cités à l'art. 190 al. 2 LIFD sans aucune restriction quant à la continuité de l'infraction ou à l'importance des montants en jeu. Ces deux infractions constituent des délits au sens de l'art. 9 al. 2 CP et sont ainsi punies d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire

Selon l'art. 186 LIFD commet un usage de faux celui qui, dans le but de commettre une soustraction (art. 175 à 177 LIFD), fait usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu, tels que des livres comptables, des bilans, des comptes de résultats ou des certificats de salaire ou autres attestations de tiers, dans le dessein de tromper l'autorité fiscale.

Selon la jurisprudence, les cas d'usage de titres faux sont d'une importance mineure par rapport aux titres falsifiés. On est en présence d'un titre falsifié quand le document original est modifié, par exemple dans le cas où l'actionnaire unique d'une société modifie les positions dettes/créances dans les états comptables annuels préparés par l'auditeur de la

---

<sup>39</sup> S. MATTHEY, p. 222.

<sup>40</sup> A. DONATSCH/O. ABO YOUSSEF, art. 190 N 14.

<sup>41</sup> A. DUMAS, p. 416.

<sup>42</sup> Réponse du Conseil fédéral du 20 décembre 1999 à la motion parlementaire de M. Rudolf Steiner concernant les mesures spéciales d'enquête de l'Administration fédérale des contributions (99.3499).

<sup>43</sup> P. SANSONETTI/D. HOSTETTLER, art. 190 N 2.

<sup>44</sup> TAF A-7789/2009, consid. 6.4.3 ; se référant à F. RICHNER/W.FREI/S. KAUFMANN/H. ULRICH MEUTER, art. 190 N. 3 ; A. DONATSCH, art. 190 N. 16.



société<sup>45</sup>. Les cas de fraude fiscale les plus courants sont ceux relatifs à l'usage de titres inexacts, en particulier les états financiers. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral<sup>46</sup>, les états financiers sont considérés comme incorrects s'ils contiennent des entrées comptables enfreignant des règles ou des principes qui visent à protéger la crédibilité accrue de la comptabilité d'une société. Le nouveau droit comptable traite séparément de la comptabilité et de la présentation des comptes aux art. 957a ss du Code des obligations (« CO »)<sup>47</sup>. Les règles du CO étant cependant souvent incomplètes, il est fait référence à la littérature comptable (en particulier au Manuel suisse d'audit). S'agissant de la comptabilité, la comptabilité et les comptes annuels d'une société sont soumis à une exigence d'exactitude formelle et matérielle, et doivent permettre de se faire une opinion fondée sur la situation économique de l'entreprise<sup>48</sup>, ce qui prohibe notamment la falsification ou la déformation des écritures<sup>49</sup>. Dans ce contexte, à titre d'exemples, les cas les plus fréquents de fraude sont les suivants :

- Un actionnaire unique ou majoritaire d'une société qui (i) comptabilise des dépenses privées dans les comptes de la société<sup>50</sup> ;
- L'utilisation de factures fictives afin de réduire le bénéfice imposable de la société<sup>51</sup> ;
- Les revenus des services fournis par une société suisse, qui auraient dû être comptabilisés au compte de résultat, sont facturés et payés à des sociétés *offshore* appartenant au même actionnaire<sup>52</sup>.

Il est toutefois intéressant de noter que, dans un cas, un employé (non actionnaire) en charge d'établir les comptes annuels et de remplir les déclarations fiscales d'une société a été jugé coupable, par une cour cantonale, de fraude fiscale, au motif qu'il comptabilisait sciemment dans les comptes de la société des dépenses que les autorités cantonales ont considérées être des dépenses privées d'un actionnaire. Cet employé a ensuite été acquitté par le Tribunal fédéral, d'avis que ces dépenses étaient commercialement justifiées<sup>53</sup>. Dans un autre cas, c'est encore l'auditeur d'une société qui a été condamné<sup>54</sup>.

### 3.2. Soupçon fondé

Selon la loi, la DAPE ne peut ouvrir une enquête qu'en cas de soupçon fondé de graves infractions fiscales. Selon la jurisprudence, au stade initial de l'enquête pénale, un soupçon

---

<sup>45</sup> TF 6S.147/2003.

<sup>46</sup> Voir la jurisprudence récente du Tribunal fédéral, TF 6B\_830/2015, consid. 2.2.

<sup>47</sup> Loi fédérale complétant le Code civil suisse (Livre cinquième : Droit des obligations) du 30 mars 1911, RS 220 ; R. DANON, art. 57, 58 N 17.

<sup>48</sup> A. BARAKAT, p. 246.

<sup>49</sup> R. DANON, art. 57, 58 N 24, 25.

<sup>50</sup> TF 6B\_453/2011.

<sup>51</sup> TF 6B\_830/2015.

<sup>52</sup> TF 6B\_504/2012.

<sup>53</sup> TF 6B\_663/2013.

<sup>54</sup> TF 6B\_711/2012.

fondé est retenu lorsqu'il existe un soupçon raisonnable, objectivement fondé et concret de commission d'une infraction<sup>55</sup>. La qualité suffisante du soupçon peut être en particulier vérifiée par les personnes sous enquête dans l'avis d'ouverture de l'enquête pénale dans lequel la DAPE énonce les raisons qui l'ont amenée à ouvrir dite enquête pénale spéciale.

Cette notion de soupçon fondé ou également qualifié de suffisant s'oppose au « grave » soupçon. Ainsi, il n'est pas nécessaire que les éléments de preuves et les indices recueillis penchent en faveur d'une probabilité élevée de condamnation au fond<sup>56</sup>. La différence entre soupçon suffisant et soupçon grave se fait ainsi en référence à la force probante des preuves à disposition et selon le niveau de concrétisation de l'état de fait établi<sup>57</sup>. En effet, il suffit que, selon l'ensemble des circonstances du cas d'espèce et selon une analyse se basant sur l'expérience, il puisse être conclu que le comportement d'une ou plusieurs personnes ait, avec une certaine probabilité, mené à la commission d'une ou plusieurs infractions fiscales graves<sup>58</sup>.

Dans ce contexte, il ne faut pas perdre de vue que le but d'une enquête pénale spéciale est d'examiner les raisons pour lesquelles une infraction grave fiscale est suspectée et de récolter des preuves suffisantes pour décider, dans un second temps, si un ou des auteurs présumés de telles infractions doivent être poursuivis<sup>59</sup>. Plus restrictivement, les raisons qui pourraient exclure d'entrée l'illégalité d'un acte ou le faute de l'auteur présumé de l'infraction ou des participants doivent seulement être prises en compte quand il existe des circonstances claires qui rendent improbable toute condamnation<sup>60</sup>.

Il est par ailleurs important de noter qu'un soupçon fondé peut être dirigé contre inconnu. En effet, il n'est pas nécessaire pour les fonctionnaires enquêteurs de viser des auteurs présumés afin d'ouvrir une enquête spéciale. Dans ce cadre, l'enquête aura également pour but de déterminer l'identité présumée des auteurs et autres participants de l'infraction.

En ce qui concerne l'origine du soupçon, il est possible qu'une enquête pénale débute suite à une dénonciation anonyme, à savoir la dénonciation d'une infraction par une personne qui n'est pas la victime directe de l'infraction<sup>61</sup>. En matière fiscale, bien que le bien juridiquement protégé soit le patrimoine public, il est tout de même envisageable que la dénonciation anonyme provienne tant de l'extérieur que de l'intérieur d'une administration fiscale. Que ce soit sous l'empire des anciens codes de procédures pénales cantonaux ou du CPP, la dénonciation anonyme est reconnue comme une source valable pour les autorités de poursuite de prendre connaissance de la commission d'infractions. La doctrine est même d'avis que l'autorité pénale doit entrer en matière en cas de dénonciation anonyme<sup>62</sup>, tout en admettant

---

<sup>55</sup> ATF 124 IV 313, consid. 4.

<sup>56</sup> TPF BV.2013.44, consid. 2.1 ; se référant à TPF BB.2010.112, consid. 4.1.

<sup>57</sup> TPF BV.2013.44, consid. 2.1 ; se référant à TPF BV.2009.16, consid. 2.2 ; TPF BV.2011.1, consid. 2.

A. DONATSCH/O. ABO YOUSSEF, art. 190 N 21; et références citées.

<sup>59</sup> A. DONATSCH/O. ABO YOUSSEF, art. 190 N 2.

<sup>60</sup> A. DONATSCH, art. 190 N 21.

<sup>61</sup> C. J. CARRANZA/S. MICOTTI, p. 76.

<sup>62</sup> C. J. CARRANZA/S. MICOTTI, p. 77 ; se référant à D. JOSITSCH, p. 106.

qu'elle n'est pas tenue à divulguer l'identité et le contenu de la dénonciation tant que cette dénonciation n'est que la source de l'enquête. Par contre, une fois que la dénonciation est versée au dossier et utilisée comme élément de preuve à charge de l'auteur présumé de l'infraction, il n'est normalement plus possible de garder l'identité et le contenu de dite dénonciation secrets en raison du droit à l'accès au dossier du contribuable faisant l'objet de l'enquête (voir section 4.5.1). En effet, la personne visée par l'enquête pénale spéciale a le droit d'être entendue, ce qui inclut notamment le droit d'accéder au dossier en vertu de l'art. 36 DPA qui renvoie aux art. 26 à 28 de la Loi fédérale sur la procédure administrative (« PA »)<sup>63</sup>.

### 3.2.1. Illicéité de la preuve fondant le soupçon

Au vu des développements actuels et internationaux en matière fiscale, en particulier s'agissant de l'utilisation par les autorités fiscales de données volées par des tiers afin de poursuivre pénalement des contribuables, la question de la licéité ou *a contrario* d'illicéité de la preuve fondant le soupçon suffisant de l'AFC revêt une importance non négligeable dans le contexte des enquêtes spéciales.

En ce qui concerne les moyens de preuve inexploitable, l'utilisation de preuves obtenues illicitement est, en principe, constitutionnellement prohibée. En effet, en application de l'art. 29 de la Constitution fédérale (« Cst. »)<sup>64</sup>, l'utilisation de données obtenues de manière illicite est contraire à la notion de procédure équitable<sup>65</sup>.

En matière fiscale, la législation actuellement en vigueur ne contient aucune base légale explicite interdisant aux autorités fiscales d'utiliser des données obtenues illégalement par des tiers. Cela a également été souligné par le Conseil fédéral suite à une interpellation déposée dans le cadre de l'utilisation de données bancaires volées dans les procédures fiscales. Cependant, le Conseil fédéral a précisé à cet égard que « *les preuves que l'État n'aurait pas pu se procurer lui-même légalement ou dont l'utilisation est contraire au principe de la bonne foi (art. 3 al.2 let. a CPP) ne sont pas utilisées par les autorités fiscales dans les procédures de taxation et de répression de la soustraction* »<sup>66</sup>.

Cette approche a été confirmée par le Tribunal fédéral qui a, à plusieurs reprises, précisé que « *les preuves obtenues illicitement par des personnes privées ne sont exploitables que si, cumulativement, elles auraient pu être recueillies par les autorités pénales et qu'une pesée des intérêts justifie leur exploitation* »<sup>67</sup>.

Par ailleurs, la doctrine est majoritairement d'avis que les preuves apportées par un tiers au moyen d'une infraction de droit pénal doivent être traitées de la même manière que si

---

<sup>63</sup> Loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968, RS 172.021.

<sup>64</sup> Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, RS 101.

<sup>65</sup> F.-R. Micheli/C.-N. ROBERT, N 14.

<sup>66</sup> Réponse du Conseil fédéral du 16 mai 2012 à l'interpellation de L. Stamm (12.3302).

<sup>67</sup> TF1B\_76/2016, consid. 2.2 ; TF 1B\_22/2012, consid. 2.4.4 ; TF 1A.314/2000, consid. 6a.

l'illégalité était le fait de l'autorité, particulièrement dans le cadre d'une procédure fiscale<sup>68</sup>. En effet, alors que la procédure pénale a principalement pour objectif de protéger l'ordre public et la sécurité de la collectivité en relation avec des infractions graves, la procédure fiscale protège « *l'intérêt patrimonial de l'Etat (certes de nature générale), la réalisation de sa mission financière et le principe de l'égalité des contribuables devant l'impôt* »<sup>69</sup>. L'importance de ce principe est donc accrue en matière fiscale, dès lors que, à l'exception de l'escroquerie aggravée, les infractions relevant du droit pénal fiscal ne sauraient atteindre un degré de gravité suffisant pour permettre leur poursuite au moyen de données volées<sup>70</sup>. Ainsi, dans le cadre de la pesée d'intérêts, la protection du contribuable doit être plus forte dans le cadre d'une procédure fiscale en ce sens que les intérêts publics protégés ne représentent pas la même valeur que les intérêts publics dans une procédure pénale.

S'agissant de la possibilité dont disposeraient les autorités fiscales afin d'obtenir légalement les moyens de preuves d'origine illicite, référence est faite à l'entraide judiciaire en matière pénale. En matière d'entraide judiciaire, l'Office fédéral de la justice (« **OFJ** ») a précisé les modalités d'application dans une circulaire adressée aux autorités chargées de l'exécution de l'entraide judiciaire (ministères publics cantonaux et Ministère public de la Confédération)<sup>71</sup>. D'après la circulaire en vigueur et la jurisprudence, les demandes d'entraide judiciaire doivent être rejetées si la procédure pénale ou la demande d'entraide se fonde délibérément et principalement sur des données obtenues illégalement en Suisse ou dans un État tiers<sup>72</sup>.

Dans ce contexte général, un arrêt récent du Tribunal fédéral rendu le 16 février 2017 dans le cadre d'une demande d'assistance d'entraide administrative internationale, et non d'entraide judiciaire pénale, mérite d'être brièvement mentionné<sup>73</sup>, pour la raison même qu'il ne peut être considéré comme applicable par analogie dans une procédure judiciaire. Dans cette jurisprudence rendue dans le contexte d'une demande d'assistance administrative faite par les autorités fiscales françaises à l'AFC sur la base de la convention de double imposition Suisse-France<sup>74</sup>, le Tribunal fédéral a conclu que lorsque le transfert de données volées à une autorité fiscale a lieu à l'étranger, les différentes normes pénales suisses condamnant un tel transfert de données volées ne peuvent pas s'appliquer conformément au principe de territorialité. Ainsi, le Tribunal fédéral considère que la demande d'entraide administrative ne repose dans ce type de cas pas sur des actes punissables au sens du droit suisse. En d'autres termes, il ne fait pas l'analyse de savoir si l'acte commis à l'étranger peut être considéré comme punissable en droit suisse.

---

<sup>68</sup> F.-R. MICHELI/C.-N. ROBERT, N 137-138 ; S. PAREIN, N 36-37 ; S. MAURER, N 25-27 ; G. PIQUEREZ /A. MACALUSO, p. 344 N 987 ; S. GLESS, p. 159 ; R. ROTH, pp. 70-71 ; J. BÉNÉDICT /J. TRECCANI, Intro. art. 139-141 N 12 ; N. SCHMID, p. 202, N 612.

<sup>69</sup> F.-R. MICHELI/C.-N. ROBERT, N 139.

<sup>70</sup> F.-R. MICHELI/C.-N. ROBERT, N 74.

<sup>71</sup> Circulaire no 1 de l'Office fédéral de la justice (OFJ) du 20 juin 2014 concernant le vol de données et entraide judiciaire internationale (« <https://www.rhf.admin.ch> »).

<sup>72</sup> TPF RR.2012.82-33 ; TF 1C\_260/2013.

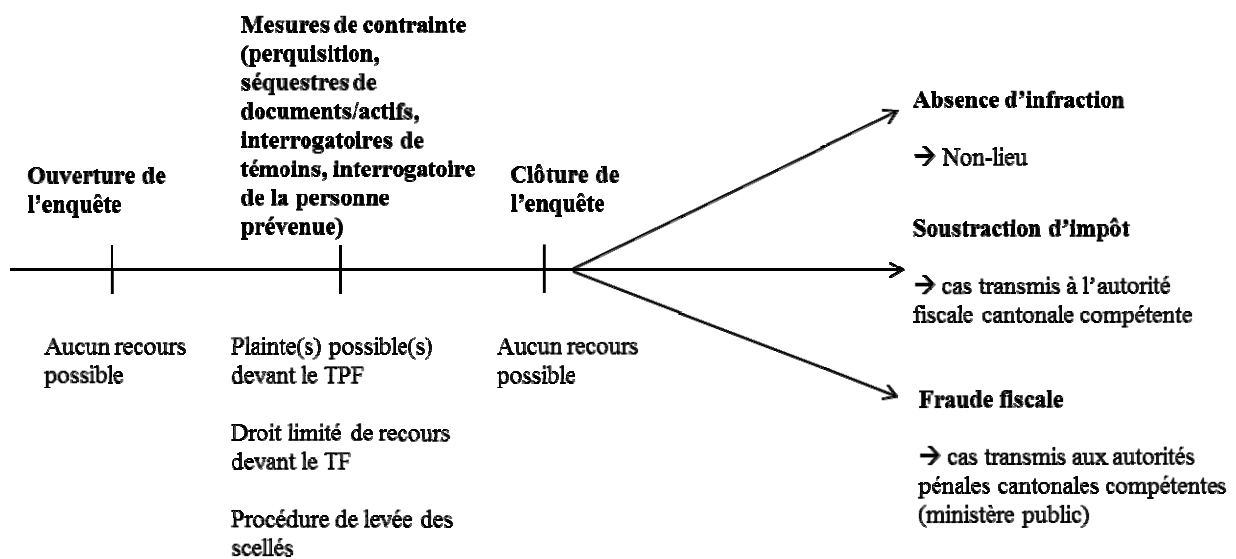
<sup>73</sup> TF 2C\_893/2015.

<sup>74</sup> Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (RS 0.672.934.91).

#### 4. Déroulement et éléments-clefs et la procédure spéciale d'enquête au sens des art. 190 ss LIFD

Une procédure spéciale d'enquête au sens des articles 190 ss LIFD est régie par les articles 19 à 50 DPA pour ce qui est de la procédure contre les auteurs, complices et instigateurs (art. 191 al. 1 DPA) et pour ce qui est des mesures d'enquête dirigées contre les tiers (art. 192 al. 1 LIFD).

Schématiquement, le déroulement de la procédure spéciale d'enquête peut être résumé comme suit :



Les mesures spéciales d'enquête prévues par la LIFD et la DPA ont pour but de rassembler des moyens de preuves, de déterminer la situation de fait et de servir de base à des procédures de rappel d'impôt et de poursuite pour infractions fiscales à ouvrir par les autorités cantonales compétentes<sup>75</sup>. Puisque, suite à la clôture de la procédure par la DAPE, les autorités cantonales fiscales, respectivement pénales, sont requises d'ouvrir une procédure pénale pour soustraction d'impôt ou fraude fiscale, les enquêteurs de la DAPE sont premièrement responsables d'utiliser leurs moyens d'enquête spéciaux afin d'atteindre les objectifs de l'enquête, en collaboration avec les autorités fiscales cantonales. La DAPE est tenue de prendre toutes les mesures qui ne peuvent pas être repoussées sans risque, notamment de mener les premières investigations, d'obtenir des moyens de preuves et de recueillir ainsi que d'examiner toutes les circonstances factuelles permettant de conclure à une possible soustraction d'impôt ou fraude fiscale, de sorte que la décision de cesser ou de continuer la procédure par les autorités cantonales, fiscales ou pénales compétentes, peut être prise<sup>76</sup>. Les mesures prévues par les art. 190 ss LIFD ne sont en particulier pas destinées à couvrir une créance en rappel d'impôt<sup>77</sup>.

<sup>75</sup> H. TORRIONE, p. 1049.

<sup>76</sup> A. DONATSCH/O. ABO YOUSSEF, art. 191 N 12.

<sup>77</sup> TPF BV.2010.15.

S'agissant de l'étendue de l'enquête, les fonctionnaires enquêteurs de l'AFC explorent les faits juridiquement pertinents conformément à l'art. 37 DPA. Ainsi, les moyens de preuve ne doivent être recueillis que s'ils sont essentiels et aptes à prouver ces faits considérés comme pertinents. Dans ce cadre, le prévenu peut également proposer qu'il soit procédé à des actes d'enquêtes déterminés (art. 37 al. 2 DPA).

Conformément à l'art. 3 al. 1 OMSE, « [l]es enquêtes sont préparées et exécutées en collaboration avec les administrations fiscales cantonales concernées ». Par collaboration avec les administrations fiscales concernées, l'on entend en particulier l'entraide administrative en matière d'impôts directs. L'art. 111 LIFD prévoit que les autorités fiscales chargées de l'application de la LIFD se prêtent mutuellement assistance, en se communiquant toute information utile et se permettent entre elles de consulter les dossiers fiscaux sous couvert du secret fiscal. L'art. 112 LIFD prévoit quant à lui que « les autorités de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes communiquent, sur demande, tout renseignement nécessaire à l'application de la présente loi aux autorités chargées de son exécution. Elles peuvent spontanément signaler à celles-ci les cas qui pourrait avoir faire l'objet d'une imposition incomplète ». Le Tribunal fédéral s'est déjà prononcé sur la portée de cet article et a notamment précisé que les autorités fiscales n'étaient pas limitées par le secret bancaire dans leur prise de connaissance de documents bancaires<sup>78</sup>. Par ailleurs, la jurisprudence établit clairement qu'une autorité fiscale ne peut pas consulter sans distinction ni objectif concret les documents d'une autre autorité. Ainsi, la DAPE peut par exemple prendre connaissance des actes d'une autorité fiscale cantonale uniquement lorsqu'elle possède déjà des indices concrets à la charge de contribuables prévenus déterminés<sup>79</sup>.

En raison des nombreux volets que présente une procédure spéciale d'enquête en application des art. 190 ss, les sections suivantes ont pour objectif d'apporter des précisions sur quelques éléments considérés comme clefs afin de cerner la portée et la nature d'une telle procédure.

#### **4.1. Autorisation du chef du Département fédéral des finances et ouverture de l'enquête**

La procédure spéciale d'enquête dépend d'une autorisation du chef du Département fédéral des finances (art. 190 al. 1 LIFD). Cette autorisation doit mentionner les motifs justifiant l'ouverture d'une enquête ainsi que les noms des personnes suspectées d'avoir commis de graves infractions fiscales (en tant qu'auteur, co-auteur ou participants), pour autant que ces personnes soient connues (art. 2 al. 2 OMSE)<sup>80</sup>. Dans les cas de figure où les personnes ne sont pas connues, particulièrement lorsque l'enquête pénale spéciale est ouverte à l'encontre d'une personne morale et que l'identité de potentielles personnes physiques suspectes n'est pas connue, le chef du DFF autorise une enquête pénale contre « inconnu ». Pratiquement,

<sup>78</sup> A-7342 2008 in RDAF 2009 II pp. 293 ss.

<sup>79</sup> cf. A-7342 2008 in RDAF 2009 II p. 306.

<sup>80</sup> P. SANSONETTI/D. HOSTETTLER, art. 190 N 9.

ceci peut être le cas lorsque la DAPE ouvre une procédure pour soustraction continue de montants importants d'impôt contre une société et une procédure pour fraude fiscale (infraction uniquement possible pour les personnes physiques) contre inconnu, dans l'attente de connaître l'identité des administrateurs ou administrateurs de fait potentiellement condamnables pénalement.

En ce qui concerne l'avis d'ouverture de l'enquête, celui-ci est notifié auprès des prévenus connus et provient du chef de la DAPE. Il indique les personnes à l'encontre desquelles une procédure pénale au sens des art. 190 ss LIFD est ouverte, ainsi que si ladite procédure est également ouverte contre inconnu. S'agissant du degré de précision dans la description des soupçons d'infractions que la DAPE a contre ces personnes, l'avis d'ouverture de l'enquête mentionne généralement l'infraction ainsi qu'une brève description de l'état de fait justifiant les soupçons.

Il s'agit de rappeler que l'ouverture d'une procédure spéciale d'enquête ne signifie pas encore qu'une procédure de soustraction d'impôt ou de fraude fiscale est ouverte, puisque l'ouverture de telles procédures se fait dans un deuxième temps à l'issue de la procédure spéciale d'enquête et est du ressort de l'administration fiscale cantonale compétente, respectivement du ministère public du canton concerné.

## **4.2. Mesures de contrainte**

### **4.2.1. Généralités**

Contrairement aux administrations fiscales cantonales qui ne disposent pas de mesures de contrainte comme on l'entend en procédure pénale afin de mener des enquêtes pour soustraction d'impôt selon l'art. 175 LIFD, la DAPE est autorisée à user de tels moyens dans les enquêtes menées pour soustraction grave d'impôt en particulier. Dans le cadre des enquêtes ouvertes pour fraude fiscale, les compétences de la DAPE sont relativement semblables à celles du procureur cantonal compétent, bien que ce dernier suive le CPP et non le DPA.

L'art. 191 LIFD mentionne les dispositions de nature procédurale qui sont applicables dans le cadre de l'enquête contre le suspect, en tant que potentiel auteur principal, instigateur ou complice. En effet, il prévoit à son alinéa 1 que « *[l]a procédure contre les auteurs, complices et instigateurs est réglée d'après les dispositions des art. 19 à 50 [DPA]* ». De par la formulation de cet article, il est en premier lieu nécessaire d'estimer si le suspect est l'auteur ou un participant à l'infraction, puisque pour les tiers à la procédure (par exemple les témoins), l'art. 192 LIFD prévaut<sup>81</sup>.

L'arrestation provisoire au sens de l'art. 19 al. 3 DPA est de plus expressément exclue par l'art. 191 al. 1 *in fine* DPA, ce qui signifie que les organes de l'administration fédérale et de la

---

<sup>81</sup> A. DONATSCH/O. ABO YOUSSEF, art. 191 N 1.

police ne peuvent pas procéder à des arrestations provisoires dans le contexte des mesures spéciales d'enquête des art. 190 ss LIFD. Cependant, ceci n'enlève en rien qu'une personne prévenue dans le cadre d'une enquête pénale pour des infractions basées sur des dispositions du DPA, par exemple selon l'art. 14 DPA réprimant l'escroquerie en matière de contributions (voir section 5), peut être provisoirement arrêtée<sup>82</sup>.

#### 4.2.2. Conditions générales

En raison du fait que le contribuable prévenu n'est pas tenu de participer activement à la recherche de la vérité, il doit supporter l'usage de mesures de contrainte par l'Etat, même si cela porte atteinte à ses droits fondamentaux.

Cependant, le prononcé de toute mesure de contrainte, en tant qu'il constitue une atteinte aux droits fondamentaux des personnes concernées, doit obéir à un certain nombre de conditions réglées par la loi, en particulier selon les art. 36 Cst. et 197 CPP, et concrétisées par la jurisprudence<sup>83</sup>. Ces conditions sont en particulier une base légale (art. 36 al. 1 Cst. ; art. 197 al. 1 lit. a CPP), la poursuite d'un intérêt public (art. 36 al. 2 Cst. ; art. 197 al. 1 lit. b CPP) et le respect du principe de la proportionnalité (art. 36 al. 3 Cst. ; art. 197 al. 1 lit. c CPP). S'agissant du principe de proportionnalité, que toute action de l'Etat doit respecter<sup>84</sup>, une mesure de contrainte n'est pas conforme à ce principe lorsqu'une autre mesure tout aussi adaptée mais plus douce suffirait à atteindre le même but.

Par ailleurs, comme susmentionné, il est nécessaire qu'il existe un soupçon fondé de grave infraction fiscale. S'agissant du degré de soupçon, la DAPE ne peut cependant ordonner des mesures de contrainte qui présupposent un grave soupçon<sup>85</sup>.

En résumé, une mesure de contrainte n'est possible quand les conditions suivantes sont remplies<sup>86</sup> :

- Elle doit servir un but légitime (informations concernant une infraction) ;
- Elle doit se fonder sur une base légale ;
- Elle exige la présence (au minimum) d'un soupçon suffisant ;
- Elle doit être adaptée à la réalisation du but de l'enquête ;
- Le but désiré ne peut être atteint par une mesure plus douce ;

---

<sup>82</sup> A. DONATSCH/O. ABO YOUSSEF, art. 191 N 7.

<sup>83</sup> G. PIQUEREZ/A. MACALUSO, p. 402 N 1152.

<sup>84</sup> cf. ATF 125 II 65, consid. 6a).

<sup>85</sup> P. LOCHER, art. 191 N 17.

<sup>86</sup> A. EICKER/F. FRANK/J. ACKERMANN, p. 190.



- La gravité de l’infraction poursuivie justifie la mesure coercitive.

A ce stade, il est déjà important de mentionner que toute personne touchée, le contribuable ou un tiers, par une mesure de contrainte prise par la DAPE dans le cadre d’une enquête spéciale peut s’y opposer par le moyen juridique de la plainte. Ce point sera développé ci-dessous (voir section 4.4.1).

#### **4.2.1. Perquisition**

Au début de l’enquête spéciale, la DAPE procède généralement à des perquisitions dans les locaux appartenant aux personnes prévenues ou à des tiers si la DAPE considère avec une probabilité suffisante que des objets ou des valeurs séquestrables s’y trouvent<sup>87</sup>. La perquisition est généralement définie comme « *la recherche approfondie et minutieuse de tous les éléments de preuve et indices susceptibles d’intéresser la manifestation de la vérité, effectuée au domicile d’un particulier ou dans tout endroit clos jouissant d’une protection juridique*<sup>88</sup> ».

##### **4.2.1.1. Perquisition domiciliaire et fouilles de personnes**

En ce qui concerne la perquisition domiciliaire, l’art. 48 al. 1 DPA stipule qu’« *[u]ne perquisition pourra être opérée dans des logements et autres locaux ainsi que sur des fonds clos attenants à une maison seulement s’il est probable que l’inculpé s’y dissimule ou s’il s’y trouve des objets ou valeurs soumis au séquestre ou des traces de l’infraction* ». En d’autres termes, on vise tous les espaces fermés, que ce soit un logement, un local commercial ou un local poursuivant un autre but, et auxquels le droit à la protection de la sphère privée du contribuable est généralement associé<sup>89</sup>.

Les mandats de perquisition sont en principe établis par le directeur de l’AFC (art. 48 al. 2 DPA). Ils indiquent que la DAPE ouvre une procédure pénale spéciale à l’encontre des personnes prévenues avec une description brève des motifs du soupçon d’infraction fiscale grave et de la raison pour laquelle les locaux visés dans le mandat de perquisition sont pertinents. Lorsque la perquisition vise des papiers, le mandat de perquisition rappelle également ce qu’on entend par « *papiers* » (voir section 4.2.1.2). En ce qui concerne la recherche de documents électroniques, le mandat de perquisition peut également indiquer les mots-clés qui doivent être utilisés pour la recherche.

Dans les cas où l’urgence est telle (« *péril en la demeure* » au sens de l’art. 48 al. 3 DPA), un enquêteur de la DAPE doit ordonner directement une perquisition sans passer par le directeur de l’AFC. En effet, il est courant que, compte tenu de la nécessité pour la DAPE d’agir avec rapidité et efficacité afin de s’emparer de documents ou valeurs utiles à la poursuite de l’enquête, l’on se trouve en présence d’une situation dans laquelle l’enquêteur doit prendre

---

<sup>87</sup> A. DUMAS, p. 536.

<sup>88</sup> G. PIQUEREZ/A. MACALUSO, p. 467 N 1329.

<sup>89</sup> A. EICKER/F. FRANK/J. ACKERMANN, p. 203.

sans attendre cette mesure. En particulier, lorsque le directeur de l'AFC ordonne de manière ciblée et préparée la perquisition de plusieurs locaux en parallèle, il est possible que le jour de la perquisition groupée les enquêteurs se rendent compte de l'importance de procéder à une perquisition dans un endroit non prévu initialement. Le directeur de l'AFC approuve cette perquisition dans les trois jours suivant la perquisition faite sans mandat de sa part<sup>90</sup>. Dans ce cas de figure, la pratique habituelle est qu'une ordonnance de perquisition soit établie, laquelle contient les raisons justifiant la perquisition ainsi que les informations figurant classiquement sur un mandat de perquisition<sup>91</sup>.

S'agissant du respect des principes constitutionnels mentionnés plus haut, notamment le principe de la proportionnalité, il est vrai qu'en l'existence d'une autre mesure de contrainte plus douce et permettant la même finalité, la mesure plus douce doit être préférée. En lieu et place des perquisitions de documents en particulier que l'autorité fiscale pourrait ordonner, en vertu du principe de la proportionnalité (art. 36 Cst.), en particulier dans sa composante de la nécessité (art. 197 al. 1 lit. c CPP, applicable de manière générale à toute mesure de contrainte), la DAPE devrait en principe considérer en parallèle le moyen de l'ordonnance d'édition, admis de jurisprudence constante en droit pénal administratif<sup>92</sup>. Une telle mesure devrait être même impérative, pour autant que le but de l'enquête ne soit pas ainsi mis en péril<sup>93</sup>. Nonobstant ces considérations, en pratique il convient de ne pas examiner cette question de la proportionnalité de manière trop restrictive en raison des impératifs de rapidité auxquels est soumise la DAPE dans ses enquêtes spéciales<sup>94</sup>.

De plus, il s'agit d'ajouter que le CPP, dont le DPA devrait s'inspirer comme il ne règle pas la question de manière exhaustive, prévoit quant à lui que le recours à des mesures de contrainte n'est possible que s'il y a lieu de supposer que la sommation de procéder au dépôt ferait échouer la mesure (art. 265 al. 4 CPP). Aussi, les mesures de contrainte qui portent atteinte aux droits des personnes qui n'ont pas le statut de prévenu doivent être appliquées avec une retenue particulière.

Les modalités d'exécution sont prévues à l'art. 49 DPA. En particulier, le procès-verbal de perquisition doit être dressé durant la perquisition en présence des personnes qui ont assisté à la perquisition. Ces dernières peuvent demander une copie du procès-verbal à l'issue de la perquisition.

#### **4.2.1.2. Perquisition de documents**

La perquisition de documents (et partant leur mise sous scellés) doit se dérouler selon les mêmes principes en procédure pénale administrative et en procédure pénale ordinaire<sup>95</sup>.

---

<sup>90</sup> A. DONATSCH/S. HEIMGARTNER/F. MEYER/M. SIMONEK, p. 254.

<sup>91</sup> A. DUMAS, p. 537.

<sup>92</sup> TPF 2005 190, consid. 3.1 ; ATF 107 IV 208 ; cf. également A. EICKER/F. FRANK/J. ACKERMANN, pp. 212 ss.

<sup>93</sup> A. EICKER/F. FRANK/J. ACKERMANN, p. 212.

<sup>94</sup> A. DUMAS, p. 538.

<sup>95</sup> TF, 1S.28/2005 du 27 septembre 2005, consid. 2.4.1.

L'art. 50 DPA a précisément pour objet la perquisition de documents (« *papiers* »), bien qu'il soit admis que cette disposition s'étende à tous les autres supports d'information, également aux supports de données informatiques<sup>96</sup>. De nos jours, les technologies modernes d'information jouent en effet un rôle essentiel dans tous les domaines, en particulier dans le domaine commercial. La majorité des documents sont produits électroniquement (documents, emails) et ensuite imprimés sur papier. Ainsi, dans le cadre d'enquêtes pénales fiscales, il est hautement probable que des documents stockés dans des bases de données électroniques puissent constituer des moyens de preuve. Même si les bases légales s'appliquant aux documents « papiers » et électroniques sont identiques, la conduite d'une perquisition diffère en cas de documentation électronique. Pratiquement, le mandat de perquisition peut indiquer les mots-clefs à rechercher dans les bases de données électroniques faisant l'objet d'une perquisition afin d'extraire les documents *a priori* pertinents pour les besoins de l'enquête. Par crainte de passer à côté de documents importants, les mots-clefs choisis par la DAPE ont tendance à être extrêmement vagues, ce qui contribue à rendre le volume de documents extraits considérable. Dans ce contexte, le demande de mise sous scellés et le procédure de levée des scellés qui s'ensuit s'avèrent essentiels pour le détenteur des papiers afin de contrôler les documents qui vont être versés au dossier (voir section 4.3).

Il est précisé à cet article que la perquisition doit être opérée avec les plus grands égards pour les secrets privés. En particulier, il est écrit que les papiers ne seront examinés que s'ils contiennent apparemment des écrits importants pour l'enquête (art. 50 al. 1 DPA). Concrètement, cela signifie que les personnes procédant à la perquisition procèdent généralement à un tri grossier des dossiers et des documents, afin de sélectionner ceux qui paraissent concernés par l'enquête. Ceci correspond au principe de proportionnalité<sup>97</sup>. Dans certains cas, il est également possible que la DAPE procède à une perquisition dans un local en plusieurs phases lorsque c'est nécessaire compte tenu de l'avancement de l'enquête.

De plus, selon l'art. 50 al. 2 DPA, la perquisition doit être opérée de manière à sauvegarder le secret de fonction, ainsi que les secrets confiés aux ecclésiastiques, avocats, notaires, médecins, pharmaciens, sages-femmes et à leurs auxiliaires, en vertu de leur ministère ou de leur profession (voir section 4.3).

Enfin, au sens de l'art. 50 al. 3 DPA, le détenteur des papiers est, chaque fois que cela est possible avant la perquisition, mis en mesure d'indiquer le contenu des papiers. S'il s'oppose à la perquisition, les papiers sont mis sous scellés et déposés en lieu sûr; la cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral statue sur l'admissibilité de la perquisition (voir section 4.3.2).

---

<sup>96</sup> A. DUMAS, p. 541 ; se référant à ATF 108 IV 76, consid. 1; P. LOCHER, art. 191 N 33; S. BANGERTER, pp. 262 ss.

<sup>97</sup> A. DUMAS, p. 542.

## 4.2.2. Séquestres

De manière générale, le séquestre peut être défini comme « *la mise sous main de justice des éléments de preuve découverts lors d'une perquisition ou au cours de l'enquête, avec le consentement ou contre la volonté de leur détenteur, en vue de leur conservation pour les besoins du procès et de leur production ultérieure devant la juridiction de jugement ou pour procéder à leur confiscation ou à une autre mesure du droit de la confiscation*<sup>98</sup> ». Cette définition large comprend plusieurs sortes de saisie, qui poursuivent des buts différents, en particulier le séquestre probatoire et le séquestre aux fins de confiscation.

A l'instar du séquestre en procédure pénale, le séquestre au sens de l'art. 46 DPA est une mesure provisoire. Par conséquent, le séquestre prévu par cette disposition est fondé sur la vraisemblance et doit être maintenu aussi longtemps que subsiste une possibilité de confiscation<sup>99</sup>. Comme l'ajoute le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence, « *[c]ompte tenu du caractère encore incertain des prétentions en cause et de la rapidité avec laquelle l'autorité d'enquête doit agir, celle-ci n'a pas à résoudre des questions juridiques complexes ni à attendre d'être renseignée de manière exacte et complète sur les faits, puisque ce n'est que dans le cadre du jugement au fond que le sort des avoirs séquestrés sera définitivement fixé* »<sup>100</sup>.

### 4.2.2.1. Séquestre probatoire

Le séquestre de documents en vertu de l'art. 46 al. 1 lit. a DPA est une mesure provisoire de mise en sûreté de pièces pouvant servir comme moyens de preuve<sup>101</sup>. Le séquestre probatoire est donc légitime s'il est vraisemblable que les documents concernés peuvent être, directement ou indirectement, utiles à la manifestation de la vérité, dans le cadre de la procédure. Par conséquent, la mise sous séquestre de documents présuppose que l'autorité prenne connaissance de leur contenu<sup>102</sup>.

En matière d'impôts directs, de nombreux documents peuvent être pertinents pour estimer l'impôt dû, raison pour laquelle l'éventail de documents visés par cette disposition peut être très large<sup>103</sup>. L'on vise également les documents sur des bases de données bloquées<sup>104</sup>. Bien que les documents saisis doivent permettre l'instruction de la cause, il est possible que la saisie porte sur des documents non pertinents<sup>105</sup>. Les documents non pertinents pourront être éliminés du dossier dans le cadre de la procédure de levée des scellés, pour autant que la mise sous scellés soit demandée par le détenteur des papiers mis sous séquestre (voir section 4.3.1).

---

<sup>98</sup> G. PIQUEREZ/A. MACALUSO, p. 476 N 1354.

<sup>99</sup> TF 1B\_398/2014, consid. 4.1.

<sup>100</sup> ATF 140 IV 57 consid. 4.1.

<sup>101</sup> ATF 120 IV 365, consid. 1c.

<sup>102</sup> TPF BV.2015.18, consid. 1.2.2.

<sup>103</sup> TPF BE.2007.9, consid. 4 ; TPF BV. 2010.8.

<sup>104</sup> P. LOCHER, art. 191 N 24.

<sup>105</sup> P. SANSONETTI/D. HOSTETTLER, art. 191 N 10 ; se référant à TPF BV.2011.23, consid. 2.2.2 ; P. LOCHER, art. 191 N 23.

Il s'agit également de tenir compte des adaptations récentes du DPA, en particulier l'article 46 al. 3 DPA, qui prévoit qu'il est désormais interdit de séquestrer des documents concernant des contacts entre une personne (le prévenu ou un tiers) et son avocat<sup>106</sup> (voir section 4.3.2.2).

#### **4.2.2.2. Séquestre aux fins de confiscation**

L'art. 46 al. 1 lit. b DPA stipule que le fonctionnaire enquêteur met sous séquestre les objets et autres valeurs qui seront vraisemblablement confisqués. Dans ce contexte, la notion de « qui seront vraisemblablement confisqués » se définit en lien avec les art. 70 et 71 CP (voir section 4.2.3). Le séquestre d'actifs ainsi une mesure de contrainte de portée provisoire et confiscatoire. La propriété civile des actifs n'est ainsi pas affectée par cette mesure<sup>107</sup>.

S'agissant des actifs visés par cette disposition et par là même du montant susceptible d'être saisi, l'art. 46 al. 1 lit. b DPA ne vise que les économies fiscales faites illicitement, à savoir le montant de l'impôt initialement dû ainsi que les intérêts de retard<sup>108</sup>. Cette disposition n'a donc pas pour but d'assurer le paiement de la procédure à venir, des frais, ou des éventuelles amendes<sup>109</sup>.

En ce qui concerne la jurisprudence rendue en matière de séquestre dans des affaires relatives à des infractions fiscales, les tribunaux ont traditionnellement considéré que l'existence d'une procédure de rappel d'impôt empêchait les autorités d'enquête de recourir à la saisie provisoire d'actifs en vue de leur confiscation ultérieure<sup>110</sup>. Dans un récent revirement de jurisprudence relatif à l'application de l'art. 46 DPA dans le cadre des enquêtes spéciales fiscales, le Tribunal fédéral a estimé cependant qu'en cas de suspicion suffisante d'infractions fiscales graves au sens de l'art. 190 LIFD, l'impôt élué représente un montant pouvant être provisoirement saisi en vue d'une confiscation selon le droit pénal<sup>111</sup>. Si ces actifs ne sont plus disponibles, le séquestre a pour objet les valeurs qui devront servir à garantir le paiement de la créance compensatrice au sens de l'art. 71 CP.

Lors de l'examen de la licéité du séquestre des biens en vue de confiscation dans les procédures spéciales d'enquête, il est néanmoins toujours nécessaire de déterminer, dans chaque cas particulier, si une confiscation d'actifs au sens du droit pénal semble être possible ou non. A cet égard, les art. 70 et 71 CP doivent faire l'objet d'une analyse préliminaire conformément à l'art. 46 al. lit. b DPA.

---

<sup>106</sup> FF 2011 7509, p. 7516; cf. également ATF 140 IV 28, consid. 4.3.4.

<sup>107</sup> P. LOCHER, art. 191 N 26.

<sup>108</sup> TF 1B\_398/2014, consid. 5.2; TF 1S.10/2005, consid. 7).

<sup>109</sup> TPF BV.2005.16, consid. 7.2; TPF BV.2012.1; P. LOCHER, art. 191 N 26 ; P. SANSONETTI/D. HOSTETTLER, art. 191 N 11.

<sup>110</sup> TPF BV.2010.58, consid. 3.1 ff. ; TPF BV.2005.16, consid. 7.2.

<sup>111</sup> ATF 137 IV 145, consid. 6.2 ; TF 1B\_398/2014, consid. 4.1 ss ; TF 1B\_253/2014, consid. 5 ss ; C. LOMBARDINI, pp. 128 ss. ; C. SUTER/C. REMUND, pp. 54 ss.

Rappelant qu'à l'étape où ces mesures sont ordonnées, la nature des revendications de l'AFC sont encore incertaines, mais que l'autorité d'enquête doit agir en toute urgence, le Tribunal fédéral considère que l'autorité chargée de l'enquête n'a pas à résoudre des problématiques juridiques complexes ou à attendre des informations précises et exhaustives concernant l'état de fait avant de procéder à la saisie des actifs. En effet, il est souligné que ce n'est que dans le cadre du jugement au fond que le sort des biens saisis sera définitivement déterminé<sup>112</sup>.

En ce qui concerne la question de la responsabilité solidaire des instigateurs, des complices ou des participants aux infractions fiscales graves, le Tribunal fédéral ainsi que le Tribunal pénal fédéral ont statué que, dans les cas concernant des personnes physiques, la saisie des biens d'un débiteur solidairement responsable est, en principe, considérée comme valable. C'est le cas en particulier dans les constellations dans lesquelles les individus acquièrent un avantage financier important illicite sans aucune contrepartie<sup>113</sup>.

### 4.2.3. Confiscation

Comme susmentionné, dans le contexte du séquestre d'actifs ordonné par les autorités de poursuite pénales fiscales, la base légale prévoyant la confiscation est l'art. 70 CP. Selon l'art. 70 al. 1 CP, « [l]e juge prononce la confiscation des valeurs patrimoniales qui sont le résultat d'une infraction ou qui étaient destinées à décider ou à récompenser l'auteur d'une infraction, si elles ne doivent pas être restituées au lésé en rétablissement de ses droits ». De plus, « [l]a confiscation n'est pas prononcée lorsqu'un tiers a acquis les valeurs dans l'ignorance des faits qui l'auraient justifiée, et cela dans la mesure où il a fourni une contre-prestation adéquate ou si la confiscation se révèle d'une rigueur excessive » (art. 70 al. 2 CP). S'agissant des valeurs en possession d'un tiers, par exemple dans le cas d'une société-mère de deux sociétés fille s'octroyant des prestations appréciables en argent, même si la société-mère n'a pas à proprement parler bénéficié directement de l'économie d'impôt réalisée par ses sociétés-filles, l'AFC pourrait éventuellement nier à cette société-mère la bonne foi afin de procéder à une confiscation d'actifs à son niveau.

La confiscation pénale l'emporte sur toutes les mesures antérieures, notamment un séquestre provisionnel au sens de l'art. 46 DPA.

Il s'agit de souligner que l'art. 71 al. 1 CP prévoit que « [l]orsque les valeurs patrimoniales à confisquer ne sont plus disponibles, le juge ordonne leur remplacement par une créance compensatrice de l'Etat d'un montant équivalent; elle ne peut être prononcée contre un tiers que dans la mesure où les conditions prévues à l'art. 70, al. 2, ne sont pas réalisées ».

Dans un arrêt récent<sup>114</sup>, le Tribunal fédéral a explicitement<sup>114</sup> confirmé que la confiscation d'actifs ou de créances compensatrices selon les art. 70 et 71 PCP n'est pas exclue par le droit

---

<sup>112</sup> TF 1B\_398/2014, consid. 4.1 ss ; ATF 140 IV 57, consid. 4.1.

<sup>113</sup> ATF 120 IV 365, consid. 4 ; TPF BV.2013.10, consid. 4.3.

<sup>114</sup> TF 1B\_253/2014, consid. 3.

pénal administratif. Cela résulte en particulier de l'art. 2 DPA qui se réfère aux dispositions générales du Code pénal lorsque le DPA ou d'autres lois de droit administratif ne prévoient pas autrement. Par conséquent, l'application des art. 70 et 71 CP ne peut pas être exclue dans le cadre d'une procédure soumise au DPA. En outre, la confiscation d'actifs peut être effectuée sur des valeurs patrimoniales qui ne sont pas liées aux éléments faisant l'objet de l'enquête pénale.

Par ailleurs, il est également admis par la doctrine que, nonobstant l'existence de la procédure de rappel d'impôt, la confiscation est possible en cas d'infractions fiscales. En effet, la doctrine récente se range du côté du Tribunal fédéral et confirme que l'outil du rappel d'impôt peut parfaitement coexister avec la confiscation d'actifs, bien que la procédure du rappel d'impôt puisse être en pratique préférée pour percevoir les impôts impayés. SUTER/REMUND vont même jusqu'à dire qu' « [a]dmettre le contraire reviendrait à annihiler l'instrument de la confiscation pénale dans les cas où l'Etat dispose de la possibilité de revoir la décision viciée, soit par le biais d'une révision, soit par le biais d'un instrument spécifique similaire au rappel d'impôt. De toute évidence, une telle situation serait absurde »<sup>115</sup>. Dans ce cadre, LOMBARDINI précise que les autorités pénales qui souhaitent procéder à la confiscation d'actifs correspondant à l'économie d'impôt effectuée doivent se coordonner avec les autorités fiscales, qui peuvent également prendre des mesures administratives afin de recouvrer l'impôt<sup>116</sup>.

Nonobstant ces avis de doctrine, en tant que la confiscation concerne le « produit » de l'infraction, il ne paraît pas dénué de sens de tout de même se demander si l'on peut réellement considérer que les infractions fiscales produisent des valeurs patrimoniales. Comme susmentionné, il est communément admis que l'impôt économisé représente la somme confiscable, alors que l'on pourrait également envisager les éléments non déclarés. Par ailleurs, compte tenu de ces considérations, la créance compensatrice pourrait être considérée comme une option préférable à la confiscation pour la raison qu'il n'est pas aisément déterminable en cas d'infractions fiscales s'il existe un produit de l'infraction et si tel est le cas, s'il est encore disponible. La principale différence entre ces deux manières de prélever de l'argent est que la décision de confiscation emporte le transfert de propriété à l'Etat, sans recourir à l'exécution forcée<sup>117</sup>. Or, la créance compensatrice ne présente pas de privilège par rapport à l'exécution forcée. Partant, les autorités fiscales préfèrent probablement user de la confiscation, en argumentant que du point de vue systématique du Code pénal, la créance compensatrice fait partie du chapitre « *Confiscation* » et qu'il n'est ainsi pas essentiel de s'arrêter sur cette différence.

A ce sujet, un arrêt récent du Tribunal fédéral apporte une précision intéressante en précisant, s'agissant d'un ayant-droit économique d'un compte en banque, qu'au stade primaire de l'enquête pénale, le lien entre l'ayant-droit-inculpé et le compte bancaire est suffisant pour considérer l'éventualité d'un lien entre les possibles infractions fiscales et l'argent versé sur

---

<sup>115</sup> C. SUTER/C. REMUND, p. 64.

<sup>116</sup> C. LOMBARDINI, pp. 128 ss N 495.

<sup>117</sup> cf. TF 5A:893/2010, consid. 2.2; ATF 126 I 97 consid. 3d/cc.

ce compte (compte bancaire présumé avoir été alimenté par les économies d'impôt). Dans ce cas, la confiscation a été considérée comme possible<sup>118</sup>.

#### 4.2.4. Mesures de contrainte déléguées aux autorités étrangères par l'entraide pénale internationale

##### 4.2.4.1. Bases légales applicables

Dans le cadre des enquêtes présentant des éléments internationaux, par exemple une société débitrice solidaire de l'impôt située à l'étranger ou des comptes bancaires à l'étranger, la DAPE peut faire procéder à des perquisitions et de séquestres de documents et d'avoirs à l'étranger par l'intermédiaire de l'entraide pénale internationale.

Les instruments légaux permettant une entraide pénale internationale en matière fiscale sont principalement la Convention d'application de l'Accord de Schengen (« CAAS »)<sup>119</sup> et le protocole à la convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les Etats membres de l'Union européenne<sup>120</sup>. La CAAS est directement applicable à la Suisse via l'Accord entre la Confédération suisse et l'Union européenne, la Communauté européenne sur l'association de la Confédération suisse à la mise en œuvre, à l'application et au développement de l'acquis de Schengen (« AAS »)<sup>121</sup>.

L'art. 50 CAAS prévoit l'entraide judiciaire exclusivement « *en matière d'accises, de taxe sur la valeur ajoutée et de douanes* ». Or, le protocole à la convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les Etats membres de l'Union européenne prévoit à son art. 8 al. 3 que l'art. 50 CAAS est abrogé. Ceci a pour effet que l'entraide est certes toujours soumise à l'exigence de double incrimination mais n'est plus limitée aux impôts indirects<sup>122</sup>. En effet, l'art. 51 CAAS prévoit les conditions auxquelles des mesures de contrainte peuvent être prises en stipulant que « *[l]es Parties Contractantes ne subordonnent pas la recevabilité de commissions rogatoires aux fins de perquisition et de saisie à des conditions autres que celles ci-après:*

*a) le fait qui a donné lieu à la commission rogatoire est punissable selon le droit des deux Parties Contractantes d'une peine privative de liberté ou d'une mesure de sûreté restreignant*

---

<sup>118</sup> TF 1B\_398/2014, consid. 4.2.

<sup>119</sup> Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 entre les gouvernements des États de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes, Journal officiel n° L 239 du 22/09/2000 p. 0019 – 0062 ([http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:42000A0922\(02\):fr:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:42000A0922(02):fr:HTML)).

<sup>120</sup> Protocole à la convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne, établi par le Conseil conformément à l'article 34 du traité sur l'Union européenne, Journal officiel n° 326 du 21/11/2001 p. 0002 – 0008 ([http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:42001A1121\(01\)&from=FR](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:42001A1121(01)&from=FR)).

<sup>121</sup> Accord entre la Confédération suisse, l'Union européenne et la Communauté européenne sur l'association de la Confédération suisse à la mise en œuvre, à l'application et au développement de l'acquis de Schengen, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> mars 2008, RS 0.362.31.

<sup>122</sup> Cette vue n'est étonnamment pas partagée par M. WIECKOWSKA, in K. AMBOS/S. KÖNIG/P. RACKOW (éd.), *Rechtshilfe recht in Strafsachen*, Baden Baden 2015, p. 1025.



*la liberté d'un maximum d'au moins six mois, ou punissable selon le droit d'une des deux Parties Contractantes d'une sanction équivalente et selon le droit de l'autre Partie Contractante au titre d'infraction aux règlements poursuivie par des autorités administratives dont la décision peut donner lieu à un recours devant une juridiction compétente notamment en matière pénale;*

*b) l'exécution de la commission rogatoire est compatible avec le droit de la Partie Contractante requise. »*

Par ailleurs, il est extrêmement important de souligner l'exigence d'une peine privative de liberté d'un maximum d'au moins six mois. Par conséquent, en matière d'impôts directs, l'AFC ne peut utiliser l'outil de l'entraide pénale internationale pour procéder à des actes coercitifs à l'étranger que lorsqu'elle soupçonne la commission d'une fraude fiscale au sens de l'art. 186 LIFD, et non en cas de soustraction d'impôt qui n'est passible que d'une amende selon l'art. 175 al. 1 LIFD.

Dans ce contexte, il s'agit également de noter que dans la « *Liste des autorités suisses qui ont la compétence de correspondre directement pour les affaires d'entraide judiciaire avec les autorités étrangères*<sup>123</sup> » établie par l'administration fédérale de la Confédération, la compétence de l'AFC est limitée au cas de l'escroquerie en matière de contributions. L'on pourrait comprendre de cette mention que cela vise uniquement l'art. 14 DPA, bien qu'il semble qu'en pratique il soit admis que l'AFC puisse requérir l'entraide dans des cas de fraude fiscale de la LIFD.

En ce qui concerne le protocole susmentionné, le protocole fait partie des actes mentionnés à l'annexe B de l'AAS. L'article 15 AAS prévoit pour sa part que « *les dispositions visées aux annexes A et B, ainsi que celles déjà adoptées conformément à l'art. 2, par. 3, sont mises en application par la Suisse à une date qui sera fixée par le Conseil statuant à l'unanimité de ses membres représentant les gouvernements des Etats membres qui appliquent toutes les dispositions visées aux annexes A et B, après consultation au sein du comité mixte et après s'être assuré que la Suisse a rempli les conditions préalables à la mise en œuvre des dispositions pertinentes et que les contrôles à ses frontières extérieures sont efficaces* ».

Les modalités prévues à l'art. 15 AAS auraient été complétées de sorte que le protocole est entré en vigueur pour la Suisse au 12 décembre 2008.

Pratiquement parlant, vu la commission rogatoire internationale ainsi que les renseignements donnés par la DAPE afin de justifier de l'entraide pénale internationale, le juge d'instruction étranger émet le cas échéant une ordonnance de perquisition et de séquestre contre les personnes physiques ou morales situées sur son territoire pour des faits susceptibles d'être qualifiés d'une infraction fiscale dans son pays. L'éventuel montant des avoirs à séquestrer est également indiqué sur l'ordonnance. En règle générale, suivant le droit du pays étranger, c'est

---

<sup>123</sup> <https://www.rhf.admin.ch/dam/data/rhf/strafrecht/behoerden/direktverkehr-f.pdf>, état au 28 juin 2017.

la police judiciaire qui est chargée de la notification et de l'exécution de l'ordonnance de perquisition et de séquestre.

En ce qui concerne le séquestre de documents en particulier, la personne à l'étranger faisant l'objet d'un séquestre dans le cadre de la procédure d'entraide pénale jouit en principe d'un droit de s'opposer à dit séquestre en présence de voies de recours ouvertes en application du droit interne du pays étranger. Les motifs d'opposition peuvent avoir trait à l'irrégularité de l'exécution de la demande d'entraide, à l'irrégularité de l'ordonnance de perquisition et de séquestre, à la protection du secret de l'avocat ou encore à la non-pertinence des documents saisis.

#### **4.2.4.2. Cas particulier de la confiscation**

Compte tenu de la possible application du CAAS afin de procéder à des perquisitions et des séquestres à l'étranger, la question se pose de savoir sous quels termes l'AFC peut récupérer les avoirs séquestrés à l'étranger, nonobstant le principe de non-recouvrement des créances fiscales à l'étranger.

En effet, en principe la Suisse n'entend pas permettre le recouvrement de créances fiscales sur son sol, et inversement ne dispose pas de possibilités de le faire à l'étranger. La Suisse n'a conclu aucune convention de double imposition qui contient une clause similaire à l'art. 27 du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (« **MC-OCDE** »). De plus, indépendamment du fait que la Suisse a ratifié la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017, la section II concernant l'« Assistance en vue de recouvrement » ne s'applique pas. En effet, la Suisse a expressément émis une réserve concernant ces dispositions. Enfin, l'Accord sur la lutte contre la fraude, qui permet le recouvrement de créances fiscales, ne s'applique qu'en cas de délits de fraude et de soustraction d'impôt dans le domaine de la fiscalité indirecte.

Au vu de ce qui précède, au niveau international, l'exécution de décisions pénales, telles que les ordonnances de confiscation, peut ainsi se faire par le biais de l'entraide pénale entre Etats.

Par ailleurs, en matière d'exécution d'un jugement de confiscation, la Suisse est partie à Convention du Conseil de l'Europe no 141 relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime<sup>124</sup> (« **CBI** »). Ce traité a vocation à s'appliquer plus largement qu'aux cas de blanchiment puisqu'il poursuit le but plus général de faciliter la recherche, la saisie et la confiscation, notamment à l'étranger, du produit des infractions, quelles qu'elles soient<sup>125</sup>.

Cependant, en ce qui concerne le sort des biens frappés à l'étranger, il dépend du droit local. De ce fait, la reconnaissance et l'exécution internationales d'un jugement de confiscation

---

<sup>124</sup> Convention relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime du 8 novembre 1990, entrée en vigueur le 11 septembre 1993, RS 0.311.53.

<sup>125</sup> F. LUGENTZ/J. RAYROUD/M. TURK, p. 292.

n'impliquent donc pas automatiquement la transmission des avoirs touchés dans le for de l'Etat requérant<sup>126</sup>.

En matière fiscale, il s'agit également de souligner que de nombreux Etat ont émis des réserves explicites à la CBI en déclarant qu'ils se réservent le droit de ne pas appliquer l'art. para. 1 CBI en ce qui concerne la confiscation des produits d'infractions punissables en vertu de la législation sur la fiscalité ou sur les douanes et les accises.

### 4.3. Mise sous scellés

#### 4.3.1. Demande de mise sous scellés

En vertu de l'art. 50 al. 3 DPA, le détenteur des papiers faisant l'objet d'une perquisition par l'autorité d'enquête peut s'opposer à dite perquisition devant la cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral qui doit statuer sur l'admissibilité de la perquisition. Selon la jurisprudence relative à cette disposition, le détenteur est ainsi légitimé à demander la mise sous scellés des documents visés par la mesure de contrainte. A l'appui de cette demande de mise sous scellés, il peut être invoqué autant bien des motifs liés à des irrégularités de la perquisition ou des motifs se fondant sur la protection des secrets privés, du secret de fonction ou encore du secret professionnel<sup>127</sup>.

S'agissant du délai dont dispose le détenteur pour requérir la mise sous scellés, la loi ne prévoit aucun délai. Toutefois, en référence à la pratique du Tribunal fédéral en application du CPP, « *de telles requêtes doivent, conformément au principe de célérité ancré à l'art. 5 al. 1 CPP, être formulées immédiatement après que l'ayant droit a été informé de cette possibilité, soit en relation temporelle directe avec la mesure coercitive. Elle coïncide donc en principe avec l'exécution de la perquisition*<sup>128</sup> ». Cependant, le Tribunal fédéral précise que lorsque l'intéressé se fait conseiller par un avocat, la demande de mise sous scellés devrait pouvoir se faire quelques heures après l'exécution de la mesure de contrainte afin de garantir une protection effective de ses droits<sup>129</sup>, voire exceptionnellement quelques jours plus tard lorsque la procédure est particulièrement complexe<sup>130</sup>. Dans ce contexte, il s'agit de souligner qu'une requête déposée plusieurs semaines ou mois après la perquisition est en principe considérée comme tardive<sup>131</sup>.

En pratique, cette notion de « *détenteur* » peut engendrer quelques problèmes pour le prévenu puisque les perquisitions et saisies de documents peuvent se faire auprès de mandataires tiers à la procédure par exemple. Dans ce cas de figure, l'interprétation stricte de la notion de détenteur a pour effet que le prévenu ne dispose d'aucun moyen de s'opposer à la saisie de

---

<sup>126</sup> F. LUGENTZ/J. RAYROUD/M. TURK, p. 295.

<sup>127</sup> A..V. JULEN BERTHOD/G. MÉGEVAND, p. 241.

<sup>128</sup> TF 1B\_454/2016; se référant à ATF 127 II 151 consid. 4c/aa ; TF 1B\_91/2016, consid. 4.4.

<sup>129</sup> TF 1B\_322/2013, consid. 2.1.

<sup>130</sup> TF 1B\_91/2016, consid. 5.3.

<sup>131</sup> TF 1B\_91/2016, consid. 4.4.

documents auprès de personnes tierces, alors même que ces documents le concerneraient et pourraient être protégés par le secret. Le prévenu se trouve ainsi tributaire des personnes auprès desquelles la documentation est saisie qui sont libres de requérir la mise sous scellés ou non.

Comme susmentionné, les dispositions du CPP ne pouvant pas être reprises automatiquement quand l'on estime que leur application serait plus appropriée, il n'est en principe pas possible d'appliquer par analogie les art. 246 ss CPP et la jurisprudence rendue à ce sujet afin d'élargir le cercle des personnes légitimées à demander la mise sous scellés de documents saisis<sup>132</sup>. En effet, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'étendue de la protection de la mise sous scellés est élargie en ce sens qu'elle doit autant que possible correspondre à celle du séquestre, qui veut que toute personne qui, indépendamment du rapport de possession, pourrait disposer d'un intérêt juridiquement protégé au maintien du secret sur le contenu des documents doit pouvoir s'opposer à la mesure<sup>133</sup>. Le Tribunal fédéral a ainsi reconnu que « *la faculté de requérir la mise sous scellés selon l'art. 248 al. 1er CPP doit ainsi correspondre à celle de l'art. 264 al. 3 CPP permettant de s'opposer au séquestre* »<sup>134</sup>. Ainsi, les personnes légitimées à demander la mise sous scellés selon le CPP sont en particulier les personnes disposant d'un intérêt juridique à maintenir le secret en ce qui concerne le contenu des documents en mains de l'autorité, nonobstant des considérations formelles de détention effective<sup>135</sup>.

Contrairement à ce qui précède, pour des raisons de cohérence dans la protection des droits des personnes intéressées dans le cadre d'une perquisition, il pourrait tout de même être argumenté devant le Tribunal fédéral que cette jurisprudence, rendue sous l'angle du CPP, devrait également s'appliquer en matière de DPA. En cas de séquestre, l'article 46 alinéa 3 DPA prévoit qu'« [i]l est interdit de séquestrer les objets et les documents concernant des contacts entre une personne et son avocat si celui-ci est autorisé à pratiquer la représentation en justice en vertu de la [Loi fédérale sur la libre circulation des avocats (« LLCA »)<sup>136</sup>] et n'a pas le statut de prévenu dans la même affaire ». Le Message du Conseil fédéral relatif à cette disposition précise que le terme « *une personne* » désigne tant le prévenu qu'un tiers<sup>137</sup>.

Par ailleurs, le Tribunal fédéral a retenu – dans un cas de délits fiscaux dont la poursuite était soumise au DPA – que l'intéressé qui peut faire valoir des intérêts à la protection du secret de documents doit participer à la levée des scellés, en ce sens qu'il doit « *jene Aktenstücke zu benennen, die seiner Ansicht nach der Geheimhaltung und Versiegelung unterliegen* »<sup>138</sup>.

Ainsi, toute personne pouvant faire valoir le secret professionnel de l'avocat pour s'opposer

---

<sup>132</sup> D. K. GRAF, Aspekte der strafprozessualen Siegelung, in A. F. RUSCH (éd.), AJP 2017, p. 557.

<sup>133</sup> ATF 140 IV 28, consid. 4.3.4 ; cf. également TF, 1B\_567/2012 du 26 février 2012, consid. 1.

<sup>134</sup> ATF 140 IV 28, consid. 4.3.4.

<sup>135</sup> ATF 140 IV 28, consid. 4.3.4; voir aussi TF 1B\_567/2012, consid. 1.

<sup>136</sup> Loi fédérale sur la libre circulation des avocats du 23 juin 2000, RS 935.61.

<sup>137</sup> FF 2011 7509ss, 7516.

<sup>138</sup> TF, 1S.5/2005, consid. 7.6 ; cf. également ATF 137 IV 189, consid. 4.2 en application de l'ancienne Loi sur la procédure pénale (PPF).

au séquestre de documents devrait également pouvoir invoquer le même secret dans le cadre de la procédure de levée de scellés, et doit par conséquent se voir reconnaître la qualité de partie à ladite procédure. Toute autre solution reviendrait à priver le détenteur du secret de la garantie de la protection juridique dudit secret, puisqu'en étant évincé de la procédure de levée des scellés, il ne pourrait faire contrôler – ultimement par le Tribunal fédéral – la validité des mesures de contrainte<sup>139</sup>.

#### **4.3.2. Procédure de levée des scellés**

##### **4.3.2.1. Délai pour demander la levée des scellés**

Le DPA ne prévoit aucun délai à l'intérieur duquel l'autorité d'instruction doit demander la levée des scellés. Le Tribunal fédéral retient à cet égard que l'article 248 alinéa 2 CPP, qui prévoit que « [s]i l'autorité pénale ne demande pas la levée des scellés dans les 20 jours, les documents et les autres objets mis sous scellés sont restitués à l'ayant droit », n'est pas directement applicable au DPA<sup>140</sup>.

Le Tribunal fédéral a toutefois précisé que « [l]'autorité administrative d'instruction a cependant l'obligation – notamment dans la procédure de levée des scellés – de tenir compte de manière adéquate du principe de célérité régissant la procédure pénale (art. 29 al. 1er Cst., art. 5 al. 1er CPP) ».

Ainsi, si une demande de levée des scellés formulée un mois après la perquisition a été considérée comme acceptable par la jurisprudence<sup>141</sup>, une autre demande présentée 70 jours après la mise sous scellés a été jugée incompatible avec le principe de célérité<sup>142</sup>. La doctrine, quant à elle, fixe la limite à un mois, durée qui ne devrait pouvoir être dépassée que dans des circonstances exceptionnelles<sup>143</sup>.

##### **4.3.2.2. Objet de l'examen de la demande de levée des scellés**

Dans le cadre de la procédure de levée des scellés, la cour des plaintes du Tribunal fédéral commence en général par examiner la régularité de la mesure de contrainte sous-jacente, à savoir de la perquisition. L'admissibilité d'une perquisition dépend des facteurs suivants<sup>144</sup> :

- Présence d'indices suffisants et de soupçons suffisants de l'existence d'une infraction ;
- Respect du principe de proportionnalité ;
- Importance des documents pour l'instruction de la cause.

---

<sup>139</sup> ATF 140 IV 28, consid. 4.3.6.

<sup>140</sup> ATF 139 IV 246, consid. 3.2.

<sup>141</sup> ATF 139 IV 246, consid. 3.3.

<sup>142</sup> TPF, BE.2013.8, consid. 1.4.3.

<sup>143</sup> A..V. JULEN BERTHOD/G. MÉGEVAND, p. 241.

<sup>144</sup> TPF BE.2013.9, consid. 2.

A ce titre, pour s'opposer à la demande de levée des scellés de l'autorité de poursuite, le détenteur des papiers peut notamment contester la présence de soupçons suffisants pour conclure à l'annulation de la perquisition, ou contester le respect du principe de la proportionnalité au motif qu'une mesure plus douce aurait été appropriée, en particulier le moyen de l'ordonnance d'édition.

La cour des plaintes examine ensuite si les conditions nécessaires à la levée des scellés sont bien réunies. En effet, la décision sur le sort des documents est renvoyée à après leur tri<sup>145</sup>. Dans ce cadre, le détenteur commencera généralement par opposer à la pertinence des documents saisis pour les besoins de l'enquête pénale. En effet, au moment du tri des documents scellés, le juge doit écarter les documents qui sont clairement non pertinents pour l'enquête en cours et qui doivent ainsi être retournés à leur propriétaire<sup>146</sup>. Il s'agit de rappeler que l'art. 50 al. 1 DPA précise que « *les papiers ne seront examinés que s'ils contiennent apparemment des écrits importants pour l'enquête* ». Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a dit qu'une retenue particulière doit être observée dans le cas de documents qui concernent des personnes non prévenues dans l'enquête pénale<sup>147</sup>.

En tout état de cause, les scellés ne peuvent être levés simplement parce que les documents saisis pourraient s'avérer pertinents dans une hypothèse vague et éloignée<sup>148</sup>. La levée des scellés implique plutôt l'existence d'éléments concrets, qui doivent être mis en avant par l'autorité requérant la levée des scellés dans sa demande, ce qui tend à démontrer l'importance de ces documents pour l'enquête en cours<sup>149</sup>.

De plus, s'agissant des motifs d'opposition à la demande de levée des scellés par le détenteur des papiers, selon l'art. 50 al. 2 DPA, celui-ci invoquera fréquemment que la perquisition doit être opérée de manière à sauvegarder le secret de fonction, ainsi que les secrets confiés aux ecclésiastiques, avocats, notaires, médecins, pharmaciens, sages-femmes et à leurs auxiliaires, en vertu de leur ministère ou de leur profession.

A ce jour, il n'existe à notre connaissance pas de jurisprudence sur la manière d'interpréter la notion de l'avocat au sens de l'art. 50 al. 2 DPA. Pratiquement parlant, s'agissant de la correspondance protégée par le secret de l'avocat, un parallèle peut être fait avec l'art. 264 CPP relatif au séquestre en procédure pénale dans le cadre duquel la doctrine s'est penchée pour définir la notion d'avocat dont la correspondance est protégée. Seul un avocat autorisé à pratiquer la représentation en justice en vertu de la LLCA est au bénéfice des exceptions instituées à l'art. 264 CPP<sup>150</sup>. De ce fait, les avocats dont la correspondance est protégée par

---

<sup>145</sup> TPF BE.2013.9, consid. 2.

<sup>146</sup> ATF 141 IV 77, consid. 5.

<sup>147</sup> ATF 141 IV 77, consid. 4.3.

<sup>148</sup> A..V. JULEN BERTHOD/G. MÉGEVAND, p. 233.

<sup>149</sup> TF, 1B\_637/2012, consid. 3.8.1 ; ATF 138 IV 225, consid. 7.1.

<sup>150</sup> B. CHAPPUIS, p. 206.

cette disposition devraient être déterminés, selon une interprétation littérale, en référence à la LLCA. Sur cette base, il s'agit :

- des avocats titulaires d'un brevet d'avocat qui pratiquent, dans le cadre d'un monopole, la représentation en justice en Suisse et sont inscrits dans un registre cantonal à ce titre (art. 2, al. 1 LLCA) ;
- des avocats ressortissants d'un Etat membre de l'Union européenne (UE) ou de l'Association européenne de libre-échange (AELE) habilités à exercer dans leur Etat de provenance sous l'une des dénominations figurant en annexe à la LLCA et qui pratiquent la représentation en justice en Suisse sous la forme de prestation de services (art. 21 LLCA) ;
- et enfin des ressortissants suisses habilités à exercer la profession d'avocat dans un Etat membre de l'UE ou de l'AELE sous un titre figurant en annexe à la LLCA (art. 2, al. 3, LLCA)<sup>151</sup>.

Dans ce contexte, les avocats non soumis à la LLCA, soit les juristes d'entreprise et les avocats étrangers hors UE/AELE, ne bénéficient donc pas de la protection de leur secret professionnel sous l'angle de cette disposition<sup>152</sup>. Dans les enquêtes touchant des entreprises multinationales ou des personnes physiques exerçant une activité internationale, il est par conséquent important de garder à l'esprit que la correspondance d'avocats hors UE/AELE, provenant des Etats-Unis par exemple, ne serait probablement pas couverte par le secret de l'avocat.

Sur le plan matériel, le secret professionnel de l'avocat couvre tous les actes et documents confiés à l'avocat qui présentent un certain lien avec sa profession<sup>153</sup>. Cette protection trouve son fondement dans la relation spéciale de confiance qui lie l'avocat à son client, qui doit avoir une confiance totale en la discrétion de son représentant<sup>154</sup>.

Seuls les objets et documents établis par l'avocat lui-même, son client ou un tiers dans le contexte d'un mandat professionnel de représentation sont couverts par le secret. Les documents protégés comprennent non seulement la correspondance au sens traditionnel du terme (i.e. courriers et emails), mais aussi les notes prises par l'avocat, les expertises juridiques, les procès-verbaux de réunions, les documents stratégiques, les projets de contrats<sup>155</sup> ou le regroupement de documents reflétant le conseil de l'avocat en relation avec le sujet concerné.

---

<sup>151</sup> P. KRAUSKOPF/K. EMMENEGGER/F. BABEY, art. 13 PA N° 57-59.

<sup>152</sup> P. KRAUSKOPF/K. EMMENEGGER/F. BABEY, art. 13 PA N° 60.

<sup>153</sup> TPF BV.2016.21, consid. 3.1.

<sup>154</sup> ATF 117 Ia 341, consid. 6a/bb.

<sup>155</sup> TPF BV.2016.21, consid. 3.1 et les références citées.

En outre, le Tribunal fédéral fait une distinction entre les activités typiques qui sont couvertes par le secret de l'avocat et les activités atypiques de l'avocat qui ne le sont pas<sup>156</sup>. Par conséquent, ce qui est confié à un avocat en sa qualité de directeur d'entreprise, de gestionnaire de patrimoine, ou encore de courtier, n'est pas couvert par le secret<sup>157</sup>.

#### **4.4. Voies de droit ouvertes dans le cadre de l'enquête spéciale**

##### **4.4.1. Plainte**

Les enquêtes spéciales de la DAPE impliquent toute une série d'actes et de mesures prises afin de mener de manière effective l'enquête. Le prévenu ou les personnes touchées par des actes d'enquête peuvent s'opposer aux actes d'enquête de la DAPE par le biais de la plainte.

Les mesures de contrainte au sens des articles 45 ss DPA et les actes et omissions les concernant peuvent faire l'objet d'une plainte auprès de la Cour des plaintes du TPF, en référence aux art. 26 al. 1 DPA et 37 al. 2 let. b de la Loi sur l'organisation des autorités pénales («**LOAP**»)<sup>158</sup>. Dans les cas où la décision, les actes ou omissions émanent du directeur de l'administration, la plainte est adressée à la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral.

Dans les cas où les actes ou omissions émanent non pas du directeur de l'administration mais de l'enquêteur, ces actes ou omissions peuvent faire l'objet d'une plainte adressée au directeur de l'administration concernée. Dans un deuxième temps, les décisions rendues sur plainte par le directeur de l'administration au sens de l'art. 27 al. 1 et 2 DPA peuvent être déférées à la Cour des plaintes du Tribunal pénal fédéral (art. 27 al. 3 DPA).

Dans le cadre d'une seule et même enquête pénale, il est ainsi tout à fait possible que plusieurs plaintes soient déposées et mènent lieu à autant de procédures menées en parallèle devant le Tribunal pénal fédéral.

Il est important de souligner le bref délai à disposition afin de déposer plainte. En effet, la plainte doit être déposée dans les trois jours à compter de celui où le plaignant a eu connaissance de l'acte d'enquête ou reçu notification de la décision (art. 28 al. 3 DPA). En principe, suite au dépôt de la plainte par la personne concernée, l'AFC se voit donner par le Tribunal pénal fédéral un court délai pour répondre, à la suite de quoi un deuxième échange d'écriture s'ensuit.

Selon l'art. 28 al. 1 DPA, a qualité pour déposer plainte quiconque est atteint par l'acte d'enquête qu'il attaque, l'omission qu'il dénonce ou la décision sur plainte (art. 27 al. 2 DPA) et a un intérêt digne de protection à ce qu'il y ait annulation ou modification.

---

<sup>156</sup> ATF 114 III 105, consid. 3; ATF 112 Ib 606, consid. 2c.

<sup>157</sup> ATF 120 Ib 112, consid. 4; ATF 115 Ia 197, consid. 3d.

<sup>158</sup> Loi fédérale sur l'organisation des autorités pénales de la Confédération du 19 mars 2010, RS 173.71.



Aux termes de l'art. 28 al. 5 DPA, applicable en vertu de l'art. 39 al. 2 let. a et de l'art. 37 al. 2 let. b LOAP, la plainte n'a, sauf disposition contraire de la loi, pas d'effet suspensif, à moins que cet effet ne lui soit attribué par une décision provisionnelle.

Enfin, s'agissant des modalités pratiques de dépôt de la plainte, une plainte peut être déposée en français au regard de la Loi fédérale sur les langues nationales et la compréhension entre les communautés linguistiques<sup>159</sup> dès lors que les actes attaqués émanent d'une autorité administrative de la Confédération. Le fait qu'il s'agisse d'une affaire de nature pénale n'y change rien<sup>160</sup>.

#### **4.5. Clôture de l'enquête pénale spéciale**

##### **4.5.1. Rapport final**

Après la clôture de l'enquête, l'AFC doit établir un rapport qu'elle remet à l'inculpé et aux administrations cantonales de l'impôt fédéral direct concernées (art. 193 al. 1 LIFD). Si aucune infraction n'a été commise, le rapport indique que l'enquête a été close par un non-lieu (art. 193 al. 2 LIFD).

La doctrine retient que le rapport ne sert pas uniquement de base à la décision de clôturer l'enquête (art. 193 al. 2 LIFD), à la requête d'engager la procédure en soustraction d'impôt (art. 194 al. 1 LIFD) ou encore à la dénonciation d'un délit fiscal à l'autorité pénale compétente (article 194 al. 2 LIFD), mais qu'il sert également de base à la procédure en violation des dispositions pénales de la LIFD à mener dans le canton compétent<sup>161</sup>.

En ce qui concerne le contenu du rapport final, il est généralement structuré de la manière suivante :

- Description des personnes inculpées ;
- Description de l'état de fait ;
- Fondements des soupçons / ouverture de l'enquête spéciale ;
- Etat de la taxation concernant les périodes fiscales en cause ;
- Présentation des mesures prises pendant l'enquête (perquisition, saisies de documents et/ou d'actifs, mise sous scellés, confiscation de preuves, inspection des fichiers, étude des preuves, etc.) ;

---

<sup>159</sup> Loi fédérale sur les langues nationales et la compréhension entre les communautés linguistiques du 5 octobre 2007, RS 441.1.

<sup>160</sup> TFP BB.2014.39.

<sup>161</sup> A. DONATSCH/O. ABO YOUSSEF, art. 193 N 4.

- Constatations relatives aux fondements des soupçons, à la position des parties, à l’appréciation juridique des faits ;
- Conclusion basée sur les faits établis quant à l’opportunité de continuer la poursuite ou de clore l’enquête par un non-lieu ;
- Recommandation aux autorités fiscales cantonales et pénale cantonales concernées d’ouvrir ou non une procédure pénale ;
- Implications pratiques (e.g. ouvrir une procédure en rappel d’impôt en l’absence d’infraction pénale, conclusions sur le sort des documents et/ou actifs séquestrés<sup>162</sup>, coûts de la procédure, personnes auxquelles le rapport est notifié (cf. art. 4 OMSE)).

Si l’AFC arrive à la conclusion qu’une infraction fiscale a été commise, l’art. 193 al. 3 LIFD prévoit que l’inculpé a 30 jours à partir de la notification du rapport final pour déposer ses observations ou requérir un complément d’enquête. Une procédure pénale fiscale administrative est ainsi ouverte, et l’inculpé acquiert le droit de consulter le dossier<sup>163</sup>. A noter que s’agissant du droit de consulter le dossier au cours de l’enquête, ce sont les art. 36 DPA et les art. 26 à 28 de la Loi fédérale sur la procédure administrative (« PA »)<sup>164</sup> qui s’appliquent.

Suite à l’émission du rapport final, le droit de consulter le dossier est en principe illimité dans cette phase. Les exceptions ne peuvent être justifiées que par des intérêts supérieurs publics ou privés (cf. art. 114 al. 2 LIFD)<sup>165</sup>. Selon une partie de la doctrine, une restriction aux intérêts de l’inculpé de consulter le dossier selon la pertinence des documents pour fonder la décision doit être examinée avec prudence, puisqu’il n’est pas possible pour l’AFC de préjuger la décision finale qui sera prise par les autorités cantonales compétentes. De ce fait, dans les cas où l’AFC refuseraient l’accès d’une partie du dossier au motif que cette partie n’est pas suffisamment pertinente, cela serait considéré comme contraire au droit<sup>166</sup>.

A propos du droit de consulter le dossier, une jurisprudence relativement ancienne semble cependant relativement restrictive en ce sens que le Tribunal accorde une grande importance à l’intérêt public dans sa pesée d’intérêts entre l’intérêt de l’AFC à maintenir le secret sur ses méthodes, l’éventuelle dénonciation à la base de l’enquête pénale, ainsi que d’autres documents établis durant l’enquête, et l’intérêt de l’inculpé à consulter le dossier<sup>167</sup>.

En ce qui concerne le rapport final, au contraire du refus de l’accès au dossier qui peut fait l’objet d’un recours, il est important de souligner qu’aucune voie de droit n’est ouverte contre

---

<sup>162</sup> cf. P. SANSONETTI/D. HOSTETTLER, art. 193 N 4 ; se référant à TPF BV.2010.61.

<sup>163</sup> P. P. SANSONETTI/D. HOSTETTLER, art. 193 N 4.

<sup>164</sup> Loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968, RS 172.021.

<sup>165</sup> cf. ATF 119 Ib 12.

<sup>166</sup> A. DONATSCH/O. ABO YOUSSEF, art. 193 N 13.

<sup>167</sup> P. SANSONETTI/D. HOSTETTLER, art. 193 N 6.

l'établissement du rapport, sa notification ou son contenu, ni contre le refus de la requête d'un complément d'enquête<sup>168</sup>.

#### 4.5.1.1. Non-lieu

En ce qui concerne la procédure spéciale d'enquête des articles 190 ss LIFD, bien que l'article 191 al. 1 LIFD ne renvoie pas expressément à l'article 62 DPA, le Tribunal fédéral a retenu que les dispositions du DPA qui traitent du prononcé d'un non-lieu, des frais d'indemnité et des voies de recours contre la décision sont applicables dans le cadre de la procédure spéciale d'enquête<sup>169</sup>.

Par ailleurs, il faut voir dans l'utilisation du terme « *non-lieu* » à l'article 193 al. 2 LIFD, terme qui vient de l'ancienne Loi sur la procédure pénale (« **PPF** »)<sup>170</sup> et ne se retrouve aujourd'hui plus qu'à l'article 62 al. 2 DPA, la possibilité pour l'AFC de renoncer à la poursuite en application de cette disposition.

L'article 62 al. 1 DPA n'énumère pas les conditions auxquelles la procédure peut être close par une décision de non-lieu. Néanmoins, par le jeu de l'art. 333 al. 1 CP et de l'art. 2 DPA, il faut considérer que la règles de la partie générale du CP s'appliquent au non-lieu de l'article 62 al. 1 DPA<sup>171</sup>.

De plus, comme susmentionné, il est reconnu par la jurisprudence et la doctrine que, dans la mesure où le DPA ne règle pas la question de manière exhaustive, les dispositions du CPP sont en principe applicables par analogie. Parmi ces dispositions figure notamment l'article 319 CPP qui énumère les différents motifs de classement. Ainsi, parmi ces motifs de classement/d'abandon de la poursuite pénale figure notamment le fait que l'on peut renoncer à toute poursuite en vertu de dispositions légales (art. 319 al. 1 lit. e CPP), ce qui renvoie – entre autres – au principe de l'opportunité des poursuites (art. 8 CPP et art. 53 CP).

L'autorité de poursuite a donc la faculté de classer la procédure en application de dispositions légales qui permettent de renoncer à toute poursuite ou à toute sanction (art. 319 al. 1 lit. e CPP). Parmi ces dispositions légales figure notamment celles qui consacrent le principe d'opportunité de poursuites (art. 8 CPP), soit en particulier l'article 53 CP. Cette disposition trouve à s'appliquer directement en matière de DPA également par l'article 333 al. 1 CP et article 2 DPA.

La doctrine unanime est d'avis que l'article 53 CP s'applique en matière de droit pénal administratif<sup>172</sup>, disposition souvent mise en œuvre par certaines autorités administratives,

---

<sup>168</sup> A. DONATSCH/O. ABO YOUSSEF, art. 193 N 19.

<sup>169</sup> ATF 107 IV 155, consid. 1c) ; cf. ASA 50 416 et RDAF 1982 340.

<sup>170</sup> Loi fédérale du 15 juin 1934 sur la procédure pénale, abrogée le 1<sup>er</sup> janvier 2011, RS 3 295.

<sup>171</sup> FF 1971 I 1018 ; A. EICKER/F. FRANK/J. ACHERMANN, p. 244 ; A. M. GARBARSKI/J. RUTSCHMANN, p. 190.

<sup>172</sup> A. M. GARBARSKI/J. RUTSCHMANN, p. 188 s ; A. EICKER/F. FRANK/J. ACHERMANN, p. 245 ; F. FRANK, p. 160 ss.

notamment le Département fédéral des finances pour les procédures pénales dans le domaine boursier<sup>173</sup>.

Cet article permet à l'autorité de poursuite de renoncer à poursuivre l'auteur d'une infraction lorsque (i) il a réparé le dommage ou accompli tous les efforts que l'on pouvait raisonnablement attendre de lui pour compenser le tort qu'il a causé, (ii) les conditions du sursis à l'exécution d'une peine sont réunies (art. 42 CP) et (iii) l'intérêt public et l'intérêt du lésé à poursuivre l'auteur sont de peu importants.

Ainsi, un non-lieu prononcé en application de l'article 53 CP constituerait éventuellement une alternative possible à décision constatant l'absence de soupçon ou d'éléments constitutifs des infractions en cause.

#### **4.5.1.2. Requête d'engager une procédure en soustraction d'impôt**

Dans le rapport final, l'AFC émet une recommandation ou non aux autorités fiscales cantonales compétentes d'ouvrir une procédure en soustraction d'impôt au sens des art. 175 et 176 LIFD. La procédure ouverte par les autorités fiscales cantonales compétentes se déroule de manière standard et bénéficie ainsi de l'enquête approfondie effectuée par la DAPE. Formellement parlant, afin d'interrompre le délai de prescription, l'AFC doit déposer la requête avant la conclusion de l'enquête<sup>174</sup>.

En ce qui concerne les délais de prescription pour engager une procédure en soustraction d'impôt, l'art. 184 LIFD a une nouvelle teneur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017<sup>175</sup>. Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2017, l'art. 184 al. 1 LIFD prévoyait un délai de prescription de 10 ans dès la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de manière incomplète, qui était doublé par l'art. 333 al. 6 CP à 20 ans. Sous l'ancien droit, une décision judiciaire devait être rendue dans ce délai. Le nouveau droit prévoit un délai de prescription de 10 ans (art. 184 al. 1 LIFD). L'autorité cantonale compétente doit rendre une décision dans ce délai de prescription pour que la prescription arrête de courir. Selon le droit transitoire, ces nouvelles dispositions vont également s'appliquer aux cas antérieurs au 1<sup>er</sup> janvier 2017, si ces nouvelles règles sont plus favorables que les règles antérieures dans un cas particulier.

#### **4.5.1.3. Dénonciation d'un délit fiscal à l'autorité pénale compétente**

Selon l'art. 194 al. 2 LIFD, « [l]orsque l'AFC estime qu'un délit a été commis, elle le dénonce à l'autorité cantonale compétente » par le biais d'une plainte. Cette plainte peut être déposée avant la fin de l'enquête lorsque le délai de prescription est mis en danger (cf. 189 LIFD). En règle générale, l'autorité cantonale compétente est le ministère public du canton concerné, qui

---

<sup>173</sup> A. M. GARBARSKI/J. RUTSCHMANN, p. 192 ; W. WÜTHRICH, pp.1585 ss, note de bas de page 62.

<sup>174</sup> P. SANSONETTI/D. HOSTETTLER, art. 195 N 2.

<sup>175</sup> cf. RO 2015 779 ; FF 2012 2649.

appliquera les dispositions pertinentes du CPP aussi bien concernant l'impôt fédéral direct que l'impôt cantonal (art. 188 al. 2 LIFD)<sup>176</sup>.

A l'instar du délai de prescription valable en ce qui concerne la soustraction d'impôt, le délai de prescription en matière de délits fiscaux, i.e. fraude fiscale, a été modifié avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2017. L'ancienne disposition (art. 189 LIFD) prévoyait un délai de prescription de 10 ans, prolongeable à 15 ans selon l'art. 333 al. 6 CP, alors que la nouvelle disposition prévoit un délai de 15 ans à compter du jour de la commission de l'infraction. Il est nécessaire qu'un jugement de première instance soit rendu pour interrompre la prescription (art. 189 al. 2 LIFD).

## 5. Excursus : enquête pénale spéciale en matière d'impôt anticipé

En présence d'infractions fiscales en matière d'impôts directs, il n'est pas rare que le même état de fait soit également constitutif d'une infraction fiscale d'impôt anticipé, notamment en présence de distributions dissimulées de bénéfice. Dans le contexte des enquêtes spéciales menées par la DAPE, cet élément est d'une grande importance pratique.

Tout d'abord, afin de replacer le cadre dans lequel l'on pourrait considérer qu'une infraction fiscale en impôt anticipé est réalisée, selon l'art. 61 lit. a de la Loi fédérale sur l'impôt anticipé (« LIA »)<sup>177</sup>, une des trois sous-catégories de soustraction d'impôt anticipé selon l'art. 61 LIA, « *[c]elui qui, intentionnellement ou par négligence, à son propre avantage ou à celui d'un tiers [...] soustrait des montants d'impôt anticipé à la Confédération [...] encourt, pour soustraction d'impôt, une amende [...]* ». L'élément constitutif objectif de la soustraction d'impôt est le seul fait que l'impôt anticipé n'a pas été déclaré ou prélevé dans sa totalité<sup>178</sup>. Une soustraction d'impôt anticipé peut également être retenue en cas de déclaration et paiement tardifs de l'impôt anticipé<sup>179</sup>. Certains auteurs mentionnent de manière générale que les distributions dissimulées de dividende remplissent les conditions objectives de la soustraction d'impôt anticipé. Or, selon le Tribunal fédéral, l'élément objectif de la soustraction d'impôt est réalisé lorsque la distribution dissimulée de bénéfice était visible des administrateurs de la société concernée et que l'impôt anticipé n'a pas été déclaré et payé spontanément<sup>180</sup>. L'infraction la plus grave est prévue à l'art. 14 DPA, qui réprime l'escroquerie en matière de prestations et de contributions, lorsqu'un contribuable soustrait l'impôt anticipé en usant d'une conduite astucieuse.

En ce qui concerne la façon avec laquelle l'AFC poursuit ce type d'infractions, en raison du fait qu'elle est compétente pour prélever l'impôt anticipé, l'art. 67 al. 1 LIA prévoit que l'AFC est compétente pour poursuivre et juger la soustraction d'impôt. Le DPA est applicable dans ce cadre. S'agissant de l'art. 14 DPA, le DPA est applicable directement.

---

<sup>176</sup> P. SANSONETTI/D. HOSTETTLER, art. 188 N 4.

<sup>177</sup> Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965, RS 642.21.

<sup>178</sup> cf. M. BEUSCH/J. MALLA, art. 61 N 10.

<sup>179</sup> Arrêt du TF du 4 août 1999 in ASA 68 438.

<sup>180</sup> Arrêt du TF du 6 mars 1986 in ASA 55 285 ; M. BAUER-BALMELLI/M. KÜPFER, art. 61 N 11.

Par conséquent, lorsque la DAPE ouvre une enquête spéciale en matière d'impôts directs et en matière d'impôt anticipé, cette division de l'AFC porte « deux casquettes », l'une uniquement en tant que division chargée de l'enquête au sens des art. 190 ss LIFD et l'autre en tant qu'autorité de poursuite pour les infractions en matière d'impôt anticipé (au sens de la LIA ou du DPA, en particulier l'art. 14 DPA).

Dans le cadre de la poursuite des infractions en impôt anticipé, il s'agit de souligner que l'intégralité du DPA s'applique et non seulement les art. 19 à 50 DPA. L'arrestation provisoire n'est en particulier pas interdite.

S'agissant d'autres modalités pratiques, la DAPE clôt également l'enquête par un procès-verbal final au sens de l'art. 61 DPA avant de continuer elle-même la procédure jusqu'au prononcé pénal. La différence entre ces procédures d'enquête parallèles intervient de ce fait uniquement postérieurement à la clôture de dites enquêtes, puisque les autorités chargées de poursuivre les auteurs de infractions fiscales retenues par la DAPE sont différentes suivant l'impôt concerné (AFC pour l'impôt anticipé, et autorités cantonales fiscales ou pénales pour les impôts directs).

## **6. Conclusion**

Alors que les mesures spéciales d'enquête de l'AFC demeurent peu connues, sauf par les contribuables concernés et leurs défenseurs, la présente contribution démontre cependant que l'AFC dispose d'un réel outil, la DAPE, lui permettant de mener des enquêtes approfondies et d'user de mesures contraignantes de nature pénale lorsqu'elle se trouve en présence de soupçons suffisants d'une soustraction continue de montants importants d'impôt ou d'une fraude fiscale, avant de transmettre, si elle arrive à la conclusion qu'une infraction a été commise, le dossier aux autorités cantonales de poursuite compétentes.

Au-delà de l'importance de la brigade d'enquête de l'AFC afin de poursuivre les contribuables malhonnêtes, il ressort également de cette contribution que la procédure spéciale d'enquête et les procédures liées présentent des difficultés d'ordre technique et pratique qui sont de nature à rendre la défense du contribuable ardue.

De par les moyens de contrainte de nature pénale dont la DAPE dispose, qui rendent la nature de ces mesures spéciales d'enquête compliquée à cerner en raison de l'application croisée de normes administratives, pénales administratives et pénales, il apparaît en effet rapidement que la défense de la personne inculpée peut s'avérer difficile. En particulier, en application de cette réglementation s'articulant de manière complexe, l'on remarque que la conduite de ce type d'enquête mène à l'ouverture de nombreux volets procéduraux, qui sont ensuite conduits en parallèle dans le contexte d'une seule et même enquête initiale. S'agissant des procédures envisageables, que ce soit par l'intermédiaire de la plainte ou de la procédure de levées des scellés, la jurisprudence relativement abondante rendue par le Tribunal fédéral en application

des dispositions légales applicables n'apporte encore pas les clarifications nécessaires quant aux droits des personnes concernées.

Au vu de ce qui précède, sans enlever à la DAPE ses attributs de brigade d'enquête pénale au service de l'AFC, il ressort de la présente analyse qu'il serait opportun de clarifier les dispositions légales qui trouvent application dans le contexte des enquêtes pénales spéciales afin d'améliorer la sécurité juridique, en particulier dans les cas de figure où le DPA n'apporte aucune précision et qu'il est ensuite argumenté que le CPP doit s'appliquer par analogie. Ceci semble particulièrement important au vu des mesures drastiquement contraignantes que la DAPE peut prendre à l'encontre du contribuable inculpé, notamment en ce qui concerne les mesures à caractère financier. Nonobstant le fait que le législateur a expressément renoncé à incorporer la procédure pénale administrative dans le projet d'unification de la procédure pénale fédérale et que le DPA n'a été que peu adapté suite à l'arrivée du CPP, la question de l'application du CPP mériterait d'être reposée aujourd'hui. Et ce, d'autant plus que les temps qui courent risquent de voir de plus en plus de Henri poursuivis pour graves infractions fiscales.

\* \* \*