

# Responsabilité pénale mandataire



**Pierre-Marie Glauser**

Dr. iur., lic. oec. HSG, Expert fiscal dipl., Avocat,  
professeur de droit fiscal, Université de Lausanne

## 1 Introduction et délimitation

Une récente affaire jugée *in fine* par le Tribunal fédéral<sup>1</sup> a rappelé que les mandataires fiscaux sont susceptibles d'être mis en cause pénalement lorsque des reprises fiscales sont effectuées chez leurs clients. La présente contribution vise à faire le point sur les risques de responsabilité pénale encourue par les mandataires dans le cadre de leurs activités pour leurs clients. Dès lors qu'aucune peine ne saurait être prononcée sans base légale, selon le principe «*nulla poena sine lege*»<sup>2</sup>, nous passerons en revue les dispositions spécifiques du droit fiscal (ci-après: section 2), avant de rappeler certaines notions et principes du droit pénal qui jouent un rôle essentiel pour délimiter les situations susceptibles d'entraîner un risque pénal pour le conseiller (ci-après section 3). Le mode de taxation, c'est-à-dire la taxation mixte ou l'auto-taxation, revêt

## SOMMAIRE

### 1 Introduction et délimitation

### 2 Aperçu des principales dispositions pénales applicables en matière fiscale

#### 2.1 Dispositions générales du code pénal

#### 2.2 Dispositions fiscales concernant la soustraction

#### 2.3 Dispositions concernant la participation

### 3 Principes généraux de droit pénal

#### 3.1 Distinction auteur – participant

#### 3.2 Commission par action ou par omission

### 4 Participation à une soustraction en matière d'impôts directs

#### 4.1 L'art. 177 LIFD

#### 4.2 Timing de la participation

#### 4.3 Fixation de la peine

### 5 Participation à une soustraction en matière d'impôts auto-taxés

### 6 Quelques réflexions dans le cadre de la récente jurisprudence du Tribunal fédéral

### 7 Solidarité du participant au paiement de l'impôt

une importance particulière dans ce contexte. Nous distinguerons donc la participation à une infraction fiscale dans les deux situations (ci-après: sections 4 et 5). Nous évoquerons ensuite une affaire récente jugée par le Tribunal fédéral (ci-après: section 6), avant de terminer par une problématique intimement liée à la responsabilité pénale du mandataire, celle de la solidarité

<sup>1</sup> Voir ci-dessous section 6.

<sup>2</sup> Art. 1 du Code pénal suisse (CP) du 21.12.1937 (SR 311.0).

du participant à l'infraction pour le paiement de l'impôt (ci-après: section 7).

Cet article se concentrant sur le rôle des conseillers fiscaux, nous ne nous pencherons pas sur la responsabilité pénale des organes des entreprises traitée par l'art. 6 DPA<sup>3</sup> en matière d'impôts indirects et par les art. 177 et 181 al. 3 LIFD<sup>4</sup> pour les impôts directs. Sur cette question, nous pouvons renvoyer, entre autres, à l'ATF du 3.2.2025<sup>5</sup> rendu dans le cadre de la même affaire que celle évoquée ci-dessous dans la section 6, mais qui concerne l'employé responsable des affaires fiscales de la société.

Nous n'évoquerons pas non plus les aspects de responsabilité civile qui pourraient découler d'une mauvaise exécution du mandat. Rappelons cependant que si un client est, même par la faute d'un mauvais conseil de son mandataire, condamné à payer une amende (fiscale), il ne lui sera pas possible de faire supporter cette charge par un tiers, même sous la forme de dommages-intérêts.<sup>6</sup>

Enfin, la loi fiscale prévoit de nombreuses situations dans lesquelles un tiers peut être solidairement responsable des impôts du contribuable. On pense en particulier à l'art. 15 al. 1 let. a LIA<sup>7</sup> qui impose une solidarité aux

«liquidateurs» en matière d'impôt anticipé. De même, l'art. 15 LTVA<sup>8</sup> étend cette responsabilité solidaire au-delà des liquidateurs à d'autres situations spécifiques à la TVA, telles que le groupe d'imposition TVA, le transfert d'entreprises ou l'organisateur d'une vente aux enchères volontaires, notamment. Enfin, l'art. 55 LIFD concerne les personnes chargées de l'administration et de la liquidation d'une personne morale dont l'assujettissement prend fin (al. 1) ou celles impliquées dans certaines transactions concernant une assujettie de manière limitée en Suisse (al. 2). Toutes ces situations sont toutefois indépendantes d'une éventuelle infraction pénale et peuvent donc s'appliquer à un tiers même en l'absence d'une procédure pénale visant la contribuable. En ce sens, elles se distinguent des cas de responsabilités solidaires que nous évoquerons dans la section 7 ci-dessous.

Dans ce contexte, l'art. 12 DPA joue un rôle intermédiaire. Cette disposition s'applique en effet lorsque «une infraction à la législation administrative fédérale [...]»<sup>9</sup> a été commise, sans qu'il ne soit toutefois nécessaire qu'une personne déterminée soit punissable.<sup>10</sup> Il suffit que les éléments objectifs d'une infraction concernant un impôt prélevé par l'AFC soient remplis.<sup>11</sup> Dans ce cas,

<sup>3</sup> Loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA) du 22.3.1974 (SR 313.0).

<sup>4</sup> Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) du 14.12.1990 (SR 642.11). Dans la mesure où en matière d'impôts directs les règles de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs (LHID) sont harmonisées à celles de la LIFD, nous nous limiterons ici à citer la LIFD.

<sup>5</sup> TF, 3.2.2025, 6B\_90/2024, en particulier consid. 6.

<sup>6</sup> TF, 6.2.2014, 4A\_491/2013, consid. 2.2; BENOÎT CHAPPUIS, La responsabilité contractuelle du conseiller fiscal, in: Pichonnaz/Werro (éd.), La pratique contractuelle 4, Zurich 2015, 165 ss., 197 s.

<sup>7</sup> Loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA) du 13.10.1965 (SR 642.21).

<sup>8</sup> Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) du 12.6.2009 (SR 641.20).

<sup>9</sup> Art. 12 al. 1 DPA.

<sup>10</sup> Art. 12 al. 1 DPA.

<sup>11</sup> TF, 20.10.2017, 2C\_492/2017, consid. 4.4.

«est assujetti à la prestation ou à la restitution celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite [...]».<sup>12</sup> Cette disposition sans caractère pénal<sup>13</sup> permet ainsi d'aller rechercher celui qui a reçu l'avantage pour lequel l'impôt aurait dû être payé. En matière d'impôt anticipé, tout particulièrement, cette personne est très souvent distincte de l'entreprise assujettie. En cas de dividende dissimulé, par exemple, le bénéficiaire de la prestation peut ainsi être astreint au paiement de l'impôt, alors que celui-ci est dû par la société qui a effectué la prestation. Contrairement à la situation visée dans la section 7 ci-dessous, cette créance du fisc n'est toutefois pas liée à une quelconque responsabilité pénale de la personne recherchée.

Enfin, nous excluons aussi de notre contribution les questions spécifiques au droit pénal douanier.

## 2 Aperçu des principales dispositions pénales applicables en matière fiscale

### 2.1 Dispositions générales du code pénal

Tout d'abord, précisons que les dispositions générales du code pénal sont applicables subsidiairement aux infractions prévues par d'autres lois fédérales, en particulier les lois fiscales.

Pour toutes les infractions fiscales couvertes par le DPA (impôt anticipé, droits de timbre et TVA), ce renvoi est ancré à l'art. 2 DPA. En matière d'impôts directs, couverts par la LIFD et la LHID, l'application du code pénal découle de l'art. 333 al. 1 CP. Ces deux dispositions prévoient toutefois que les autres dispositions de droit fédéral (ce que l'on appelle aussi le «droit pénal accessoire») peuvent, en tant que *lex specialis*, déroger aux règles générales du code pénal qui a ainsi un rôle subsidiaire.<sup>14</sup> Ainsi, les principes généraux du droit pénal et les conditions de la répression pénale (réalisation des conditions objectives et subjectives de l'infraction) s'appliquent aussi au droit pénal fiscal. En outre, dans la mesure où ni le DPA, ni les lois fiscales ne définissent les notions de participants, d'instigation et de complicité, les éléments rappelés ci-dessous à la section 3 s'appliquent dans le domaine fiscal.

### 2.2 Dispositions fiscales concernant la soustraction

Par ailleurs, les lois fiscales et le DPA contiennent aussi des dispositions spécifiques aux infractions fiscales et aux personnes qui y participent. Plusieurs dispositions visent en premier lieu les auteurs d'infractions fiscales. En matière d'impôts directs, l'art. 175 LIFD sanctionne la soustraction consommée et l'art. 176 LIFD la tentative de soustraction d'impôt sur le

---

<sup>12</sup> Art. 12 al. 2 DPA.

<sup>13</sup> ZWEIFEL/OESTERHELT/OPEL/SEILER, Schweizerisches Strafrecht, Zurich 2025, § 5 n° 2.

<sup>14</sup> JULIEN DÉLÈZE, in: Macaluso/Moreillon/Queloz (éd.), Commentaire romand, CP II, 2<sup>ème</sup> édition, Bâle 2025, art. 333 n° 2.

## **Lire la suite?**

Vous pouvez lire l'article complet (et bien d'autres) sur [www.portailfiscal.ch](http://www.portailfiscal.ch)  
ou le télécharger au format PDF.

Connectez-vous ou souscrivez gratuitement un abonnement d'essai à la Revue fiscale  
pour continuer à lire directement.

**[portailfiscal.ch](http://portailfiscal.ch)**