



Diego Clavadetscher
avocat, expert fiscal diplômé,
Clavadetscher + Partner
Steuer-Advokatur, Berne



Gian-Andrea Rusca
avocat, Clavadetscher + Partner
Steuer-Advokatur, Berne

La déclaration ultérieure dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (partie 2/3) – Les conséquences de son omission

Dans le TRES 1/2006, nous avons exposé que l'on doit partir de l'idée qu'il existe une obligation de soumettre une déclaration ultérieure. Dans la présente 2^e partie, nous traitons des conséquences possibles qu'entraîne son omission et portons notre regard essentiellement sur les suites de nature pénale. Dans le TRES 3/2006, nous nous consacrerons aux questions relatives à la responsabilité des tiers pour la déclaration correcte de la taxe sur la valeur ajoutée.

1.1. Les conséquences de l'omission de la déclaration ultérieure du point de vue fiscal

1.1.1. Principe

Dans un premier temps, l'omission d'une déclaration ultérieure est dénuée de conséquences de nature fiscale: l'impôt effectivement dû n'est pas acquitté. Les inconvénients possibles ne surviennent que dans le cadre d'un contrôle par l'Administration fédérale des contributions (AFC), lequel révèle en règle générale ladite omission.

1.1.2. Contrôle par l'Administration fédérale des contributions

Dans le système de l'auto-taxation, il est nécessaire que l'AFC contrôle et vérifie les décomptes d'impôt des contribuables (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) du 25 mars

2002, JAAC 66.97, consid. 3a). Outre un contrôle interne des divers décomptes, effectué de façon superficielle et axé sur un examen de la plausibilité, l'AFC se réserve le droit de procéder à une vérification circonstanciée sur la base de tous les livres de comptes (art. 62 LTVA). Les irrégularités décelées à l'occasion d'un contrôle sont relevées par l'AFC dans un décompte complémentaire. L'inspecteur doit consigner l'état des faits dans son intégralité et prendre en considération, hormis les déclarations déficientes, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) payée en trop (par exemple, taux erroné de l'impôt ou fausse répartition de la déduction de l'impôt préalable) dans un avis de crédit (Camenzind/Honauer/Vallender, ch. 1678).

Pour des raisons de simplicité, il est procédé à une extrapolation des erreurs, de même qu'à un calcul de l'intérêt moratoire par l'AFC sur la base de l'échéance moyenne. L'assujetti a la faculté de s'acquitter des impôts demandés en

supplément à l'aide du décompte complémentaire et/ou de solliciter une décision sujette à recours (art. 63 LTVA). Si le contribuable n'est pas d'accord avec la décision, il peut l'attaquer d'abord au moyen d'une réclamation adressée à l'AFC, puis par recours devant la CRC (art. 65 LTVA) et contester la dette fiscale. En dernière instance, c'est le Tribunal fédéral (TF) qui apprécie le décompte complémentaire ainsi que les questions (juridiques) qui y sont liées. Indépendamment de la contestation dans le cadre d'une procédure de recours, l'assujetti peut payer l'impôt sous réserve, ce qui a pour avantage d'éviter qu'un éventuel intérêt moratoire ne continue à courir.

1.1.3. Conséquences au plan fiscal

Les conséquences de nature fiscale de l'omission d'une déclaration ultérieure se limitent donc à la réclamation de l'impôt dû en supplément dans le décompte complémentaire –

celui-ci étant généralement estimé par l'inspecteur au moyen du procédé d'extrapolation – ainsi qu'à la créance subséquente au titre de l'intérêt moratoire. En règle générale, la part de l'impôt perçue ultérieurement dans le cadre du contrôle devrait par conséquent se révéler plus élevée que dans le cas d'une propre déclaration (ultérieure).

1.2. Les conséquences de l'omission de la déclaration ultérieure du point de vue pénal

1.2.1. Remarques préliminaires

Selon Camenzind/Honauer/Vallender, ch. 1678, l'AFC applique une pratique en vertu de laquelle les défauts constatés au cours d'une révision sont normalement liquidés sans mettre en œuvre une procédure pénale, ce qui est en contradiction avec notre expérience. En tous les cas, cette pratique n'est ni consolidée, ni publiée.

Les présents propos se fondent sur un état de fait abstrait et théorique; cependant, l'appréciation pénale dépend fortement – notamment dans le domaine de la faute et de la fixation de la peine – des éléments du cas d'espèce concret, lesquels ne peuvent être traités dans le cadre d'un article. Par principe, une punissabilité est concevable en fonction de tous les états de faits pénaux prévus aussi bien dans la LTVA que dans la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA). Vu que nous portons notre regard essentiellement sur la question des suites pénales en cas de découverte ultérieure de déclarations erronées, nous ne prendrons pas en considération les dispositions des art. 14 à 16 DPA, ceci étant motivé par le fait que les caractéristiques particulières des états de faits qu'englobent les normes pénales respectives, telles que la tromperie astucieuse ou le dessein d'enrichissement, ne devraient pas être réalisées dans la plupart des cas. Il convient toutefois de les examiner dans chaque cas concret et de ne pas les exclure d'emblée.

De plus, nous renonçons à traiter ici l'état de fait de la mise en péril de l'impôt (art. 86 LTVA). Régulièrement, l'application des variantes prévues dans l'art. 86 LTVA ne se trouve pas au premier plan de l'appréciation pénale de la déclaration ultérieure. Au cas où, à titre exceptionnel, l'état de fait objectif de la mise en péril de l'impôt devait être admis en sus, l'art. 86 LTVA est à considérer comme englobé et consommé par la soustraction de l'impôt selon l'art. 85 LTVA, au sens de la théorie du concours (imparfait; cf. à ce propos l'art. 68 CP). Partant, il ne reste à examiner que l'état de fait de la soustraction de l'impôt.

1.2.2. L'état de fait de la soustraction de l'impôt (art. 85 LTVA)

a) Libellé de la disposition pénale

→ Art. 85 Soustraction de l'impôt

- 1 *Quiconque, intentionnellement, s'est procuré ou a procuré à un tiers un avantage fiscal illicite, notamment s'est soustrait à l'impôt ou a obtenu une exonération, une bonification, une restitution ou un remboursement injustifiés d'impôts est puni d'une amende pouvant atteindre le quintuple de l'impôt soustrait ou de la valeur de l'avantage illicite.*
- 2 *La tentative et la complicité sont punissables.*
- 3 *Quiconque, par négligence, a obtenu, pour lui ou pour un tiers, un avantage fiscal illicite est puni d'une amende pouvant atteindre la valeur de l'avantage illicite.*

b) Généralités

La soustraction de l'impôt en vertu de l'art. 85 LTVA doit être distinguée clairement de la soustraction dans le cadre des impôts directs (par exemple, art. 175 LIFD). Certes, les deux dispositions prévoient, en tant que comportement incriminé, la réduction de l'impôt; cependant, dans le domaine de l'aménagement, les deux dispositions légales divergent fortement l'une de l'autre. Le motif peut en être le fait que les impôts directs (c'est-à-dire les impôts sur le revenu et les bénéfices au niveau fédéral ainsi que les impôts cantonaux correspondants) sont perçus sur la base d'une procédure de taxation mixte, alors que c'est le principe de l'auto-taxation qui s'applique dans le cadre de la TVA. Tandis qu'à teneur de l'art. 175 LIFD une soustraction consommée ne se présente qu'après une taxation définitive et qu'il n'existe entre le dépôt de la déclaration d'impôt et la taxation définitive qu'une tentative de soustraction, la LTVA ignore une telle distinction nette, en raison de l'absence de force exécutoire de la taxation. L'aménagement différent de la soustraction de l'impôt nous mène au constat que sa conception selon la LIFD ne peut se reporter sur la LTVA.

La soustraction de l'impôt selon l'art. 85 LTVA est une infraction de résultat susceptible d'être commise aussi bien intentionnellement que par négligence. Toute personne se rend punissable – non seulement le contribuable, mais aussi le tiers contribuant à réduire la prétention

fiscale de l'Etat. Là également, il existe une différence substantielle par rapport à l'état de fait de la soustraction d'impôt d'après la LIFD, laquelle est aménagée comme infraction spéciale et ne peut dès lors être commise que par l'assujetti. Ceci signifie que dans le droit de la TVA le tiers peut être sanctionné comme auteur, alors qu'en vertu de la LIFD il peut être puni au plus comme complice ou instigateur.

La formulation de l'état de fait objectif est très ouverte; l'art. 85 LTVA renonce à une énumération des actes possibles. Dans la doctrine, l'état de fait de la soustraction de l'impôt avait déjà donné lieu à des critiques sous l'empire de l'OTVA (dont l'art. 60 présente un libellé similaire). Ainsi, Scherrer/Ineichen estiment, par exemple, *qu'il existe le danger qu'en fin de compte tout comportement concevable comme portant préjudice au patrimoine est puni par les sanctions de l'art. 61 (recte 60), avec pour conséquence que la disposition équivaut, quant à son effet, à une norme pénale «en blanc» du droit de la TVA. On décrit non pas un comportement délictuel, mais un résultat réprouvé* (Scherrer/Ineichen, p. 1094). Scherrer critique la disposition en ce sens qu'en l'absence d'énumération des actes incriminés la description ouverte de l'état de fait de la soustraction (...) **place l'assujetti dans la position d'un garant dans la mesure où il doit prévenir, dans l'étendue de ses possibilités, toute atteinte au bien juridique protégé** (Scherrer, mwst.com, Art. 85, N. 8).

La teneur en iniquité de la soustraction de l'impôt consiste dans le fait que le contribuable perçoit, sur la base d'une déclaration fautive, un avantage fiscal injustifié ou que le fisc doit déplorer une perte. Contrairement à la réduction de l'impôt, par laquelle une imposition trop modique du chiffre d'affaires est réalisée, on parle de réduction de la perception lorsque l'assujetti incite l'autorité à une exonération, à une bonification ou à une restitution injustifiées. A cet égard, la réduction de l'impôt ou de la perception doit être la suite causale d'un comportement punissable du contribuable ou du participant (cf. Scherrer, mwst.com, Art. 85, N. 7 s.).

L'art. 85, al. 2, LTVA déclare expressément punissables la tentative et la complicité. Une tentative de soustraction de l'impôt se présente lorsque le contribuable agit intentionnellement, mais n'accomplit pas entièrement l'état de fait objectif de ladite soustraction, soit parce qu'il ne réalise pas toutes les caractéristiques objectives de l'état de fait (tentative inachevée), soit parce que le résultat de la réduction de l'impôt ne se produit pas (délict manqué). Dans la pratique, une tentative de soustraction de l'impôt dans le domaine de la TVA n'est guère concevable, car la réduction

de l'impôt est déjà intervenue avec l'omission de s'acquitter à temps de la TVA due conformément au décompte périodique (jugement de la Cour de cassation du 26 novembre 2004, no. 6 S. 217/2004).

1.2.3. L'application de l'état de fait de la soustraction de l'impôt dans le cas de la déclaration ultérieure

a) En tant qu'infraction par commission

Comme nous venons de l'exposer, l'état de fait objectif, décrit de façon très ouverte, est réalisé lorsque le résultat réprouvé, c'est-à-dire la réduction de l'impôt ou de la perception, est survenu. Ainsi, pratiquement tout comportement de l'assujetti (ou d'un tiers) est passible d'une peine lorsqu'il aboutit à ce que le fisc n'obtient pas le montant auquel l'AFC prétend. Tel est notamment le cas lorsqu'un formulaire de décompte déposé présente des chiffres d'affaires imposables trop modiques, contient des déductions (par exemple pour des exonérations proprement ou improprement dites) auxquelles le contribuable n'a pas droit, ou qu'un avoir au titre de l'impôt préalable est déduit alors que ce dernier ne pourrait y prétendre.

b) En tant qu'infraction par omission improprement dite

La condition pour la punissabilité d'une soustraction de l'impôt par omission est que l'assujetti doit assumer une obligation juridique d'agir, soit la position d'un «garant». Celle-ci peut résulter directement d'une obligation légale ou contractuelle, d'un acte antérieur de mise en danger (ingérence) ou alors aussi de la position de l'auteur dans l'entreprise.

Tandis que Scherrer admet une telle position de garant pour la TVA (cf. à ce propos Scherrer, mwst.com, Art. 85, N. 8; pour le domaine des impôts directs, voir Zweifel/Athanas, Art. 175, ch. 12), Schär estime que le sens du principe de l'auto-taxation est surmené si l'on y perçoit une obligation d'agir répondant aux exigences posées à la position légale de garant (Schär, p. 1148). A notre avis, une position de garant doit être admise si l'on suit la 2^e thèse en ce qui concerne la teneur du principe de l'auto-taxation (cf. à ce propos TREX 1.2006, ch. 2.1.2., p. 19), parce que l'obligation de déclarer émanant dudit principe y est interprétée de façon plus étendue et que le contribuable est tenu à

la déclaration ultérieure de décomptes défectueux.

Si l'assujetti apprend par la suite – consécutivement à la déclaration, par exemple sur la base d'un «contrôle TVA» interne ou de la communication d'un jugement – des défauts de cette dernière, il remplit l'état de fait d'une soustraction de l'impôt par omission s'il ne procède pas à une déclaration ultérieure ou que celle-ci se révèle insuffisante.

Il est cependant incontestable qu'une obligation de garant peut également résulter de la position d'une personne au sein de l'entreprise. Quiconque délègue, sur la base d'une répartition des tâches (par exemple dans des entreprises de grande taille), des compétences à des instances subordonnées, doit soit exercer une surveillance personnelle sur les mandataires, soit à tout le moins veiller, par des mesures appropriées, à un contrôle suffisant. S'il n'assume pas cette tâche – à concevoir comme une position de garant – ou ne l'assume qu'insuffisamment, il pourra, le cas échéant, être reconnu coupable de soustraction de l'impôt par omission, commise intentionnellement ou par négligence.

c) Commission intentionnelle ou par négligence

L'état de fait subjectif exige soit une intention, soit une négligence (art. 85, al. 1^{er} et 3, LTVA). La distinction revêt ici une importance particulière, car la peine maximale se différencie considérablement: dans le cas d'une commission intentionnelle, l'amende maximale s'élève au quintuple de l'impôt soustrait ou de la valeur de l'avantage illicite, dans le cas de la commission par négligence au plus à la valeur de l'avantage illicite.

Pour ce qui est des conséquences pénales, une distinction est à opérer entre les dispositions des art. 60 OTVA et 85 LTVA; dans la mesure où une infraction a été commise avant le 1^{er} janvier 2001, c'est la norme plus clémente qui est appliquée (art. 85 LTVA en cas de commission par négligence, art. 60 OTVA en cas de commission intentionnelle).

La délimitation du dol éventuel par rapport à la négligence consciente revêt une importance décisive. Alors que, dans le cas du dol éventuel, l'auteur s'accommode du résultat prévu comme étant possible, il escompte, dans l'hypothèse de l'infraction par négligence, que le résultat – prévu comme étant possible, mais qui n'est pas voulu – n'intervient pas.

L'autorité pénale se voit régulièrement face au problème qu'elle doit prouver la volonté du suspect de s'accommoder consciemment de l'infraction. A cet égard, elle a recours à une déduction: procédant de la connaissance de l'auteur, elle conclut à sa volonté et considère la

preuve de l'intention comme étant fournie *lorsqu'il est établi avec une certitude suffisante que le contribuable était conscient de la nature inexacte ou incomplète des données qu'il a remises* (StE [1985] 101.21, no. 3, consid. 4 a). Il se pose alors la question de savoir quelles exigences permettant de conclure à la volonté doivent être posées à cette connaissance et quand elles doivent l'être. Dans son arrêt du 7 décembre 1984, le TF a retenu qu'aucune déduction quant à la volonté n'est admissible en procédant de la seule déclaration objectivement fautive. Au contraire, une présomption naturelle de déclaration délibérément fautive n'est licite que dans les cas où la question de l'imposition potentielle d'un état de fait semble dénuée de problème (StE [1985] 101.21, no. 2, consid. 3 c). Il est notoire qu'il existe, précisément dans le domaine du droit de la TVA, une large palette de décisions judiciaires et d'ordonnances administratives susceptibles de servir d'échelle pour la mesure de la diligence; celles-ci renseignent l'assujetti sur la manière dont il doit respecter son obligation de soumettre une déclaration. Nous examinerons ci-après si une violation de ces conditions générales suffit, dans tous les cas, pour admettre une soustraction de l'impôt commise intentionnellement (ou par dol éventuel).

Notamment en raison des difficultés de fournir cette preuve, il semble que l'AFC se contente en règle générale d'admettre une soustraction de l'impôt par négligence; cette supposition résulte des arrêts publiés à ce jour en relation avec l'art. 60 OTVA ou l'art. 85 LTVA (jugement du Tribunal de district de Zurich du 2 octobre 2003 [JAAC 68.96], jugement du TF du 19 février 2004 [6S.352/2003]).

Il convient d'examiner ici l'importance que peuvent revêtir un «contrôle TVA» interne (par exemple, par un fiduciaire) ou l'inscription au bilan de provisions pour des risques latents de TVA, en ce qui concerne la preuve d'une soustraction de l'impôt commise intentionnellement (ou par dol éventuel).

C'est précisément par le biais d'un «contrôle TVA» que d'éventuelles déclarations erronées sont décelées et qu'en général des propositions sont faites pour éliminer les erreurs trouvées ou pour le traitement futur de la TVA. Si le contribuable ne met pas en pratique ces constats, documentés par écrit, il sera simple de lui prouver un comportement conscient et délibéré et, partant, une intention (ou un dol éventuel). Vu que le fardeau de la preuve incombe – comme nous l'avons mentionné – aux autorités pénales, il est très important que de tels rapports internes ne soient pas révélés volontairement, ce qui est licite – en vertu du droit fondamental de ne pas devoir s'incriminer

soi-même dans une procédure pénale. Pour la même raison, il convient d'empêcher, par des moyens licites, que ces documents ne puissent être placés sous séquestre par les autorités d'instruction pénale.

Il en va de même des provisions; toutefois, dans ce cas, il sera plus simple pour les autorités pénales d'accéder aux documents afférents, en effet, ceux-ci doivent être remis impérativement, en tant que pièces comptables, au cours de la procédure fiscale déjà, car ils sont touchés par l'obligation de renseigner de l'assujetti. Par contre, l'intention de commettre une soustraction ne ressort pas sans autres du simple fait qu'une provision a été constituée pour des risques latents de TVA (cf. aussi Schär, MWST-Seminar, p. 6).

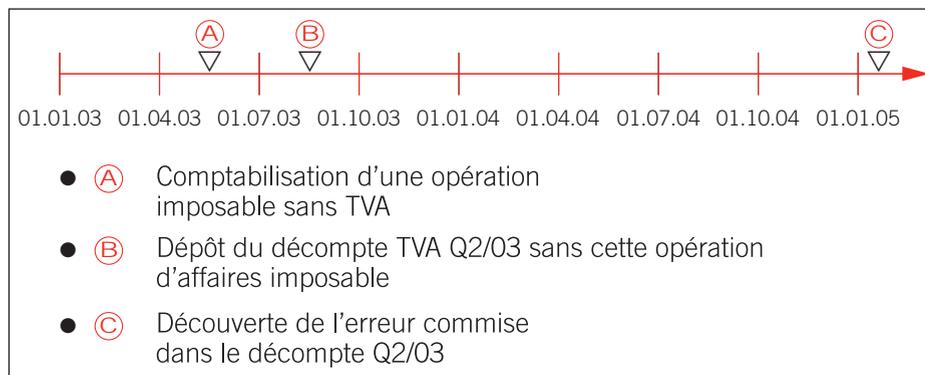
Agit par négligence quiconque omet d'observer les précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 18, al. 3, CP).

Il est incontesté que les contribuables doivent connaître les lois, les jugements et les publications de l'AFC paraissant sur cette base (cf. jugement du TF du 17 mars 1978, Archives de droit fiscal suisse 47, p. 334). Par jugement du 2 octobre 2003 (JAAC 68.96), le Juge unique en matière pénale du Tribunal de district de Zurich avait reproché à un administrateur disposant du droit de signature individuelle – qui, en tant que gérant, signait en outre de sa propre main la déclaration de TVA et «cautionnait» ainsi son exactitude – qu'il aurait été de son devoir de connaître les dispositions essentielles, telles que par exemple les Instructions pour les personnes assujetties à la TVA. Ledit Juge unique a taxé la faute comme étant à *la limite extrême de l'intention* et clairement admis une soustraction de l'impôt par négligence.

Les autorités pénales semblent donc avoir une conception très large de la mesure de diligence à appliquer et même percevoir, selon les cas, dans sa violation une commission intentionnelle (ou par dol éventuel). Nous estimons cependant que la mesure de diligence que l'assujetti doit mettre en œuvre dépendra – abstraction faite des connaissances personnelles dont le suspect dispose ou devrait disposer sur la base de sa fonction – de la question de savoir avec quel niveau de détails et d'approfondissement les documentations disponibles seront susceptibles de fournir des éclaircissements.

La vue d'ensemble sous forme de tableau à droit doit permettre de représenter de façon abstraite la mesure de diligence ainsi que la forme de faute en résultant, étant précisé que celles-ci peuvent varier en fonction des circonstances du cas d'espèce concret.

No.	Une norme écrite (loi, jugement, publication de l'AFC, etc.) ...	Le libellé de cette norme est ...	L'assujetti ...	L'assujetti ...	Forme de la faute
1	... existe.	... clairement et indubitablement applicable à l'état de fait à apprécier.	–	... procède à une déclaration prudente (le cas échéant, sous réserve), se renseigne auprès de l'AFC ou engage une procédure de recours.	Etat de fait non réalisé, pas de faute.
2	"	"	–	... n'agit pas ou agit insuffisamment.	Dol éventuel (éventuel problème de preuve, puis négligence).
3	"	... est dénué de clarté ou nécessite une interprétation quant à l'état de fait à apprécier.	... a reconnu le manque de clarté.	... procède à une déclaration prudente (le cas échéant, sous réserve), se renseigne auprès de l'AFC ou engage une procédure de recours.	Etat de fait non réalisé, pas de faute.
4	"	"	"	... n'agit pas ou agit insuffisamment.	Négligence; le cas échéant, dol éventuel.
5	"	"	... n'a pas reconnu le manque de clarté.	... n'agit pas ou agit insuffisamment.	Négligence.
6	... n'existe pas.	–	... a reconnu le manque de clarté.	... procède à une déclaration prudente (le cas échéant, sous réserve), se renseigne auprès de l'AFC ou engage une procédure de recours.	Etat de fait non réalisé, pas de faute.
7	"	–	"	... n'agit pas ou agit insuffisamment.	Négligence; le cas échéant, dol éventuel.
8	"	–	... n'a pas reconnu le manque de clarté.	... n'agit pas ou agit insuffisamment.	Négligence.



1.2.4. Rapports entre fausse déclaration initiale et omission de la déclaration ultérieure

a) Remarques générales

Contrairement à l'appréciation pénale en cas d'erreur décelée par l'AFC, il y a lieu de distinguer, dans le cas à examiner ici, entre deux phases: d'une part, la fausse déclaration initiale (1^{re} phase) et, d'autre part, sa découverte et/ou la déclaration ultérieure (2^e phase). Il va de soi qu'une appréciation sous l'angle du droit pénal de la 2^e phase n'a lieu que si l'AFC a connaissance de l'omission de la déclaration ultérieure à l'occasion d'un contrôle ou d'une autre manière. (voir graphique en haut)

Dans l'optique du droit pénal, la 1^{re} phase (acte A ou B) doit être appréciée, par principe, de la même manière que si celle-ci avait eu lieu lors d'un contrôle par l'AFC. Une divergence importante réside toutefois dans le fait que le contribuable – **en cas de déclaration ultérieure – ne devrait rendre de comptes**, au plan pénal, dans aucune des variantes d'état de fait à apprécier, en raison de l'effet «libérateur» de la dénonciation spontanée (cf. ch. 1.3. ci-après). Dans la 2^e phase (acte C), il convient d'examiner l'existence d'un acte punissable, dans la mesure où l'assujetti ne devient pas actif ou ne le devient qu'insuffisamment à la suite de la découverte de la déclaration erronée, si, en d'autres termes, il omet de procéder à une déclaration ultérieure complète et correcte. Dans ce cas, le degré de «substance» attribué au principe de l'auto-taxation revêt une importance décisive. Dans la mesure où, selon la 1^{re} thèse, une obligation de procéder à une déclaration ultérieure est niée, le résultat de la réduction de l'impôt est survenu au moment du dépôt du décompte fiscal. Vu qu'une intention n'intervenant qu'après la réalisation de l'infraction – comme elle doit être appréciée dans le cas présent – est dénuée d'importance d'après la théorie du dol subséquent, il n'est non plus possible de reprocher au contribuable, en cas d'omission de la déclaration ultérieure, une faute intentionnelle punissable, mais sans doute une faute par négligence. Si

une erreur constatée n'est pas corrigée, l'assujetti ne doit alors répondre, du point de vue pénal, que de la déclaration ultérieure initiale (1^{re} phase) (dans la réalité juridique, il faut cependant garder à l'esprit que lors de l'appréciation de la punissabilité de la fausse déclaration initiale un collaborateur de la section pénale de la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée se laisse probablement influencer – inconsciemment et à tort – par le fait que le contribuable a reconnu la faute plus tard, mais qu'il ne l'a pas corrigée).

Il faut toutefois apprécier différemment la situation où la 2^e thèse est défendue et où on perçoit dans l'obligation de déclarer également une obligation de procéder à une déclaration ultérieure. Dans ce cas, l'assujetti engage sa responsabilité pénale pour les deux phases. Tandis que dans la 1^{re} phase il se présente une soustraction de l'impôt par le biais d'un «acte», il est fait grief au contribuable, dans la 2^e phase, d'une omission de la déclaration ultérieure en tant que comportement punissable qui répond également à l'état de fait objectif de l'art. 85 LTVA. Il convient de distinguer les deux phases également en ce qui concerne l'état de fait subjectif. Alors que dans la 1^{re} phase il se présente régulièrement une commission par négligence (cf. explications sous ch. 1.2.3. c) ci-dessus), il devrait être simple, pour l'AFC, de motiver pour la 2^e phase une commission intentionnelle (ou par dol éventuel).

Vu que dans ce cas il existe un concours d'actes punissables entre la 1^{re} et la 2^e phase, il y a lieu de mettre encore brièvement en lumière leurs rapports réciproques. Une éventuelle soustraction de l'impôt par négligence de la 1^{re} phase devrait être englobée par la soustraction intentionnelle de la 2^e phase (concours imparfait). Une sanction simultanée pour soustraction de l'impôt intentionnelle par le biais d'un acte (1^{re} phase) et par omission (2^e phase) ne nous semble pas admissible.

b) Conclusion: L'appréciation pénale de la 1^{re} et de la 2^e thèse

La question, de savoir s'il existe effectivement une obligation de présenter une déclaration

ultérieure, revêt, pour l'appréciation pénale de l'omission, une importance centrale.

Si l'on suit la 1^{re} thèse et que l'on nie une telle obligation (cf. TREX 1.2006, ch. 2.1.2., p. 19), la réduction de l'impôt est certes survenue avec la remise de la déclaration initiale. En revanche, une obligation de garantir fait défaut déjà dans l'état de fait objectif (cf. ch. 1.2.3. b) ci-dessus), car la 1^{re} thèse énonce que l'assujetti est responsable exclusivement pour la déclaration et l'acquiescement de l'impôt conformes à la période. L'omission de corriger une déclaration ultérieure constatée ultérieurement ne revêt dès lors aucune importance au plan pénal. De même, il convient de nier l'état de fait subjectif dans ce cas; en effet, il ne se présentait, au moment de la fausse déclaration, aucune intention et la malveillance survenue ultérieurement (le dol dit subséquent) est dénuée de portée juridique (cf. explications sous ch. 1.2.4. ci-dessus).

Les suites pénales possibles de la 2^e thèse doivent être jugées différemment. Vu que le contribuable est obligé, dans ce cas, de veiller à une imposition correcte dans le délai de prescription, il se présente un comportement punissable au plus tard avec l'omission de la correction. L'état de fait objectif est alors réalisé, l'obligation de garantir résulte de celle de procéder à une déclaration ultérieure découlant de la 2^e thèse et il y a lieu d'admettre une intention (ou un dol éventuel) au plus tard au moment de la découverte de la déclaration initiale erronée [cf. explications sous ch. 1.2.4. a)].

1.3. Ex-cursus: La dénonciation spontanée

La 2^e thèse impose à l'assujetti une obligation de déposer une déclaration ultérieure, dans la mesure où la créance fiscale n'est pas encore prescrite. Comme nous l'avons exposé ci-dessus, les suites de nature pénale d'une éventuelle omission peuvent être graves.

Or, la déclaration ultérieure n'impose pas uniquement des obligations – assorties d'éventuelles suites (pénales) étendues – au contribuable; elle offre également des chances! Dans l'optique du droit pénal, toute déclaration ultérieure a l'effet d'une dénonciation spontanée.

La dénonciation spontanée est un motif d'atténuation de la peine prévu à l'art. 13 DPA. A l'instar du repentir sincère selon l'art. 64 CP, la dénonciation spontanée a pour but de créer une incitation à ce que l'auteur lui-même contribue au décèlement de l'infraction fiscale accomplie. Cependant, contrairement au repentir sincère, la dénonciation spontanée mène, selon l'art. 13 DPA, à l'**impunité**, si les

conditions cumulatives suivantes sont remplies:

- La communication afférente doit avoir été faite par l'assujetti ou par son représentant à l'adresse de l'AFC;
- La communication doit énoncer qu'à ce jour l'assujetti n'a pas remis de déclarations ou que celles-ci sont incomplètes;
- La communication de l'assujetti doit parvenir à l'autorité fiscale avant que celle-ci en ait connaissance d'une autre manière, par exemple à l'occasion d'un contrôle. L'impunité de la dénonciation spontanée honore la «contribution» de l'assujetti au décèlement d'une infraction et, partant, à l'ouverture de la procédure pénale. Dans la mesure où la communication de l'assujetti ne parvient à l'autorité qu'après l'ouverture d'une procédure pénale, la dénonciation spontanée perd de son importance, raison pour laquelle elle ne mène plus à l'impunité, mais sera considérée encore, le cas échéant, comme une attitude coopérative de l'auteur entraînant une réduction de la peine;
- L'assujetti a agi de son propre mouvement (cf. Circulaire no. 21 concernant l'impôt fédéral direct, période fiscale 1995/96, du 7 avril 1995, ch. III, 2.4); il doit donc contribuer de son plein gré au décèlement du comportement punissable. L'exigence de la nature volontaire n'est pas satisfaite si l'assujetti a agi sous la pression d'un risque immédiat et concret de découverte, par exemple s'il a été avisé d'un contrôle selon l'art. 62 LTVA;
- Enfin, il est exigé que l'auteur ne s'est «jamais encore dénoncé de son propre mouvement pour une infraction intentionnelle de même nature».

Dans la mesure où les conditions précitées ne sont pas réunies cumulativement, le juge appelé à statuer doit écarter l'hypothèse de l'impunité et prononcer une peine. Toujours est-il que la «dénonciation spontanée» devrait être prise en considération, le cas échéant, comme motif susceptible de réduire la peine (Trechsel, Art. 63, ch. 11).

La question, de savoir si la déclaration ultérieure a automatiquement l'effet d'une dénonciation spontanée dans la procédure fiscale ou s'il convient de procéder à une déclaration séparée, n'est pas tirée au clair de façon définitive.

Nous estimons qu'aucune déclaration distincte n'est nécessaire, car les deux communications s'adressent à la même Division principale de l'AFC. Pour des raisons de prudence, il nous semble toutefois recommandable de remettre, avec chaque déclaration ultérieure, une dénonciation spontanée et/ou de rendre attentif en bonne et due forme, dans la lettre accom-

plissant la déclaration ultérieure, au fait que la déclaration ultérieure doit également être conçue comme dénonciation spontanée selon l'art. 13 DPA, et de transmettre en sus une copie de cette lettre à la section pénale de la Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée.

1.4. Les personnes susceptibles d'être impliquées dans une procédure pénale

a) Remarques préliminaires

La punissabilité de la personne concrète dépend très fortement (notamment sur la base du grief d'une faute) de la situation dans le cas d'espèce. Une appréciation abstraite, telle qu'elle doit être faite dans le cadre de cet article, peut dès lors rester superficielle et mener à des déclarations de nature théorique. Toute personne individuelle revêt une importance autonome au plan pénal. Il y a lieu de procéder, pour chacune, à un examen distinct des éléments subjectifs. Cependant, chacune peut également faire valoir, indépendamment et sous sa propre responsabilité, les obligations et les droits de nature procédurale, ainsi par exemple le dépôt d'une dénonciation spontanée; tout acte autonome a évidemment des répercussions sur la position des autres suspects (et aussi de l'entreprise). Plus le cercle des suspects possibles est restreint, plus il sera simple de coordonner une stratégie de défense commune.

Dans la pratique, il s'avère qu'il est difficile pour les autorités pénales d'attribuer la responsabilité pénale aux diverses personnes concernées et qu'elles recherchent dès lors fréquemment un moyen pour éluder, si possible avec commodité, ce problème laborieux.

b) Punissabilité de l'entreprise

Conformément à l'adage «societas delinquere non potest», la société assujettie à l'impôt qui a acquis l'avantage fiscal illicite n'est, par principe, pas punissable. Il est fait abstraction de cette maxime, à titre exceptionnel, lorsque l'amende ne dépasse pas CHF 100 000 et que l'enquête portant sur la personne physique punissable implique des mesures d'instruction hors de proportion avec la peine encourue (art. 87 LTVA).

c) Punissabilité des personnes physiques actives dans l'entreprise

Il convient de constituer deux groupes: d'une part, les personnes qui prennent effectivement part à l'acte et, d'autre part, celles qui tombent sous le coup de la «responsabilité d'organe».

Le **1^{er} groupe** comporte toutes les personnes

chargées du traitement de la TVA, notamment de la saisie correcte des opérations dans la comptabilité. Il est certes souvent possible de leur reprocher un comportement répondant à l'état de fait; toutefois, si elles agissent en vertu de directives et d'instructions, le comportement fautif fait généralement défaut. Font en outre partie de ce groupe toutes les personnes qui s'occupent de la préparation des données en vue des décomptes de TVA et de leur report. Appartiennent également au 1^{er} groupe les personnes qui signent le décompte de TVA et attestent donc expressément son exactitude, conformément au libellé du formulaire. Pour toutes ces personnes, on exige une commission intentionnelle ou par négligence (le cas échéant par omission).

Le **2^e groupe** commence avec le conseil d'administration en tant qu'organe suprême au plan hiérarchique. Vu qu'en fonction de la taille de l'entreprise on ne peut exiger de sa part une sélection, instruction et surveillance rigoureuses des divers responsables TVA, la mesure de diligence que l'on attend d'eux consiste dans la prise de dispositions générales permettant de garantir ce contrôle.

Plus on s'approche du délinquant («en col blanc», assis à son bureau) en descendant les échelons de la hiérarchie, plus les exigences quant aux obligations effectives de contrôle seront élevées. Dans ce cas, l'étendue des connaissances personnelles dans le domaine de compétence s'accroîtra, de même que la chance d'influer directement sur les responsables TVA et de mettre en pratique les trois fonctions de contrôle (sélection, instruction et surveillance).

d) Punissabilité d'autres personnes

Si d'autres tiers (par exemple des conseillers) coopèrent à la commission des actes, il y a lieu d'examiner, sur la base de leur contribution, d'après quelle forme de concours (participation, complicité, instigation) leur collaboration devra être qualifiée. L'article à paraître dans TREX 3.2006 sera consacré, entre autres, avec de plus amples détails, à la responsabilité pénale du conseiller. ■

Bibliographie: cf. TREX 1.2006, p. 23

Bibliographie supplémentaire:

Bucher, Jeanette/Wiederkehr Dieter, Selbstanzeige im MWST-Recht, Form, Inhalt und Wirkungen, en: Der Schweizer Treuhänder 11/05, p. 857 ss.