

# Responsabilité pénale de l'organe de révision et du mandataire fiscal en matière de TVA

Stéphane Gmünder\*



*L'Administration fédérale des contributions (AFC) recherche désormais de façon plus active la responsabilité de l'organe de révision lors d'une reprise de TVA consécutive à un contrôle sur place. L'organe de révision peut voir ainsi s'ouvrir contre lui une procédure pénale débouchant sur un mandat de répression. Il en est de même pour un mandataire fiscal qui se chargerait, pour le compte d'un contribuable, de l'établissement des décomptes périodiques de TVA et que ceux-ci comporteraient des erreurs importantes.*

## Résumé

**A l'exemple de deux cas concrets, nous examinerons la pratique de l'AFC et les conséquences, forcément négatives, d'un prononcé de mandat de répression à l'encontre d'un organe de révision ou d'un mandataire fiscal.**

*Nous proposerons enfin, de façon résumée, les quinze points d'une «check-list TVA» qui devraient permettre de minimiser les risques de toutes instances extérieures à l'entreprise confrontée aux questions touchant le domaine de la TVA.*

## Introduction

Dans la cartographie des risques recensés lors d'une révision statutaire d'une société anonyme, le risque fiscal TVA est classé dans les risques événementiels. La pratique observée jusqu'à ce jour démontrait que l'or-

gane de révision pouvait, en cas de doute, se contenter de constater l'existence d'une réserve pour ce genre de risque tout en rendant attentif les organes dirigeants de la société révisée – par exemple dans sa «Management Letter» – sur leurs obligations en matière de TVA. La responsabilité civile de l'organe de révision est souvent mise en cause comme nous l'avons observé ces dernières années. Dès lors qu'une reprise fiscale opérée porte sur une soustraction d'impôt (constatée ou présumée) au sens de l'article 85 de la Loi sur la TVA, cette responsabilité civile peut être actionnée, par exemple par des dirigeants ou des actionnaires de la société, à l'encontre de l'organe de révision. A ce sujet on pourra consulter à nouveau un article, que l'on pourrait qualifier de prémonitoire, paru en 1996 dans «L'expert comptable suisse»<sup>1</sup> et qui traitait de la responsabilité civile de l'organe de révision en matière de TVA.

Aujourd'hui, nous nous attacherons cependant à démontrer les conséquences de la responsabilité pénale de l'organe de révision en matière de redressement fiscal dans le domaine de la TVA. Nous aborderons également la situation d'un mandataire fiscal – par exemple un bureau fiduciaire – qui constaterait, en établissant les décomptes périodiques de TVA pour un client, des erreurs portant sur le non-respect des normes en vigueur et qui ne prendrait pas les mesures nécessaires pour les corriger (infraction intentionnelle ou par négligence).

Pour éviter ou pour tenter de diminuer les risques d'ouverture d'une procédure pénale contre l'organe de révision ou le mandataire fiscal, nous préconisons une «check-list» simple que les intervenants pourront

utiliser afin de contrôler si les principes généraux de la TVA sont bien appliqués auprès du mandant.

## 1. Pratique et procédure de l'AFC relatives au prononcé d'une amende

Relevons en préambule que lorsqu'une infraction est commise dans la gestion d'une personne morale, les dispositions pénales sont applicables aux personnes physiques qui ont commis l'acte<sup>2</sup>. Mais, lorsque l'amende entrant en ligne de compte ne dépasse pas CHF 5000 et que l'enquête rendrait nécessaire à l'égard des personnes physiques punissables des mesures d'instruction hors de proportion avec la peine encourue, les autorités peuvent renoncer à poursuivre les personnes physiques et condamner à leur place la personne morale<sup>3</sup>. La Loi sur la TVA franchit un pas supplémentaire dans ce domaine puisqu'elle fixe à CHF 100 000 la limite en dessous de laquelle c'est la personne morale qui peut être poursuivie et non la personne physique qui a commis l'infraction<sup>4</sup>.

Lorsque l'AFC décide d'ouvrir une procédure pénale, elle en confie l'exécution à son service spécialisé. Lorsque le fonctionnaire enquêteur considère que l'enquête est complète et que l'AFC estime sur la base des premières conclusions qu'une infraction a été commise, un procès-verbal final est dressé. Il énonce l'identité de l'inculpé et décrit les éléments constitutifs de l'infraction<sup>5</sup>. Ce procès-verbal final est ensuite notifié à l'inculpé en lui octroyant la possibilité de s'expliquer, de consulter le dossier et de requérir un complément d'enquête. Ces diverses démarches doivent être effectuées dans un délai de 10 jours qui ne peut être prolongé que s'il existe des motifs valables et que si la demande en est faite avant l'expiration du délai<sup>6</sup>. Il sied de relever que ces démarches ne peuvent être accomplies que par la personne concernée ou par un avocat breveté<sup>7</sup> inscrit au barreau d'un canton et disposant d'une procuration écrite.

Il convient de préciser qu'aucun recours n'est recevable contre la notification du procès-verbal final et son contenu. Le rejet d'une requête en complément d'enquête ne peut également pas être attaqué en tant que tel mais pourra faire l'objet d'un recours conjoint lors du dépôt de l'opposition au mandat de répression<sup>8</sup>.

Par la suite, au vu des éventuelles observations déposées, l'Administration peut soit décerner un mandat de répression, soit suspendre l'enquête, soit renvoyer l'affaire au Tribunal compétent, soit enfin commu- niquer un non-lieu.

Nous n'étudierons ici que la procédure liée à la notification d'un mandat de répression, qui sera adressé à l'inculpé par écrit et qui indiquera:

- > l'identité de l'inculpé;
- > le fait qui lui est reproché;
- > les dispositions légales appliquées;
- > la peine, la responsabilité de tiers selon l'art. 12 al. 3 DPA et les mesures spéciales;
- > les frais;
- > les décisions touchant les objets séquestrés;
- > les voies de droit<sup>9</sup>.

Lorsque le mandat de répression s'écarte de manière essentielle du procès-verbal final au détriment de l'inculpé (*reformatio in pejus*), les divergences doivent être mentionnées et brièvement motivées. Par la suite, l'inculpé peut faire opposition dans les 30 jours suivant la notification. Si aucune opposition n'est formée dans le délai légal, le mandat de répression est assimilé à un jugement passé en force<sup>10</sup>.

En ce qui concerne les conditions formelles d'une opposition, celle-ci doit être adressée par écrit à l'Administration qui a rendu le mandat en énonçant des conclusions précises, les faits qui les motivent, les moyens de preuves (qui doivent être indiqués et autant que possible joints au mémoire)<sup>11</sup>. En cas d'opposition, l'Administration reconsidère le mandat à l'égard de tous ceux qui sont touchés. Elle peut dans ce cas ordonner un débat oral et compléter l'enquête. Après son nouvel examen, l'Administration suspend l'enquête ou rend un prononcé pénal.

L'AFC n'est pas liée par les premières conclusions déposées par l'inculpé mais elle ne peut toutefois aggraver la peine résultant d'un mandat de répression que si, en cours de procédure, le montant de la prestation ou de la restitution a été augmenté<sup>12</sup>.

Quiconque est touché par un prononcé pénal peut ensuite, dans un délai de 10 jours suivant la notification, demander par écrit à l'Administration qui a rendu le prononcé, à être jugé par un Tribunal. Si le jugement par le Tribunal n'est pas demandé dans le délai légal, le prononcé pénal est assimilé à un jugement passé en force<sup>13</sup>.

Nous pouvons encore préciser que l'opposant peut, sur requête, demander à l'Administration de traiter son opposition comme demande de jugement par le Tribunal<sup>14</sup>.

La procédure judiciaire devant le Tribunal est, pour le surplus, réglée par les articles 73 et ss DPA. Cette procédure sort du présent contexte puisque tant la procédure probatoire que la décision, ne sont plus du ressort de l'Administration fédérale.

## 2. Responsabilité de l'organe de révision

### Exemple issu de la pratique

#### Etat de fait

X. était réviseur de la société Y., assujettie TVA. Lors d'un contrôle effectué par l'AFC auprès de l'assujettie Y., il a notamment été constaté que le chiffre d'affaires réalisé n'avait pas été déclaré, bien que les factures établies pour la clientèle mentionnaient la TVA. A la suite de son contrôle, l'AFC a procédé à une reprise d'impôt. L'organe de révision effectuait les opérations de contrôle selon les normes de la profession et dressait son rapport avec les réserves d'usage.

Le réviseur responsable X., désigné par l'organe de révision, a reçu un procès-verbal final de la part de l'AFC lui notifiant les faits et l'informant du montant de l'amende qu'elle entendait lui infliger.

#### Éléments constitutifs de l'infraction

L'AFC considère que les faits en question «*sont constitutifs de l'infraction de soustraction d'impôt au sens de l'article 85 LTVA*» car le contribuable a facturé la TVA à ses clients mais ne l'a pas déclaré dans ses décomptes périodiques avec l'AFC. «*S'agissant de la qualification juridique du comportement (intentionnel ou par négligence)*», l'AFC a considéré que X., «*réviseur au moment des faits et ainsi responsable du contrôle des questions administratives et fiscales, n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances*». Ce faisant, toujours selon l'AFC, il «*s'est à tout le moins rendu coupable de négligence, de sorte qu'une amende doit lui être infligée en application de l'article 6 de la Loi sur le droit pénal administratif (DPA)*».

#### Sanction

La soustraction d'impôt par négligence est passible d'une amende pouvant atteindre la valeur de l'avantage fiscal illicite (art. 85 al. 3 LTVA). Compte tenu de la gravité de l'infraction et de la faute l'AFC, dans le commentaire de son procès-verbal final, envisageait cependant de s'en tenir à une amende équivalente à un 1/5<sup>e</sup> de l'impôt repris. Il est relevé ici que l'AFC doit appliquer le nouveau droit même si la faute a été commise sous l'ancienne législation. Ceci conformément au principe de la *lex mitior*<sup>15</sup> qui dispose que l'infraction commise doit être sanctionnée par la disposition pénale la plus favorable à l'inculpé.

#### Autre responsable

Pour ce cas concret, l'AFC a également notifié un procès-verbal final à l'administrateur unique de la so-

ciété. Elle lui reconnaît une part de responsabilité car il a omis d'effectuer «*un simple contrôle des déclarations fiscales et de la facturation*». En ne procédant pas à ces démarches, «*l'administrateur a assurément fait preuve de négligence et s'est rendu coupable de soustraction de l'impôt*».

## 3. Responsabilité du mandataire fiscal

### Exemple issu de la pratique

#### Etat de fait

X., le mandataire fiscal, était en charge de l'établissement de la comptabilité, du bouclage et des décomptes TVA de la société Y. qu'il pouvait signer en vertu d'une procuration. A la suite d'un contrôle effectué par l'AFC auprès de Y., il s'est avéré notamment que des notes de crédit établies par un fournisseur n'avaient pas été prises en considération pour corriger la déduction de l'impôt préalable déduit dans des décomptes périodiques précédents. Il s'agissait de notes de crédit de plusieurs centaines de milliers de francs. En raison des manquements constatés, l'AFC a procédé à une reprise d'impôt.

X. avait décelé cette erreur et, bien conscient du non-respect des normes en vigueur, en a informé Y. Celui-ci n'a cependant pas souhaité procéder à la rectification nécessaire et a demandé explicitement à son mandataire fiscal d'établir les décomptes avec cette «*erreur*». X. a alors pris position par écrit en signalant à Y. le risque important couru en raison de cette omission volontaire, tout en déclinant sa responsabilité en cas de problème avec les autorités fiscales. Ce document a été mis à disposition de l'AFC lors du contrôle sur place. X. a cependant rempli le décompte TVA selon la demande expresse de Y.

Le mandataire fiscal X. a reçu un procès-verbal final de la part de l'AFC lui notifiant les faits et l'informant du montant de l'amende qu'elle entendait lui infliger. Les responsables de la Société Y. ont également reçu un tel procès-verbal.

#### Éléments constitutifs de l'infraction

L'AFC considère que les faits précités «*sont constitutifs de l'infraction de soustraction d'impôt au sens de l'article 85 LTVA*» car le contribuable n'a pas procédé à la rectification nécessaire, soit à la correction de l'impôt préalable déduit du montant de la TVA sur les notes de crédit reçues.

Dans ses explications à l'AFC, X. a indiqué qu'il aurait été perçu comme disproportionné et inopportun de renoncer immédiatement à l'établissement du dé-

compte et au mandat qui le liait avec la société Y. Le mandataire X. ajoutait qu'il n'avait pas mesuré pleinement la portée de la position prise et qu'à la suite de cette appréciation erronée de la situation une confusion involontaire dans la perception de la différence entre responsabilité à l'égard du client et responsabilité envers les autorités fiscales était apparue.

L'AFC n'a pas accepté les arguments de X. Au contraire, l'AFC utilise les arguments en question pour renforcer sa position en écrivant *«l'inculpé (X.) avait la possibilité de respecter la loi, en renonçant à établir des décomptes qu'il savait inexacts et susceptibles de procurer un avantage fiscal illicite à sa mandante. Il ne l'a pas fait, préférant conserver le mandat confié. Il doit en assumer les conséquences. Et même si aujourd'hui la sanction lui cause préjudice, il avait les moyens de l'éviter, par le respect des normes, impliquant de ne pas prêter son concours à l'obtention d'un avantage fiscal en faveur de Y.»*

#### Sanction

L'AFC a reconnu X. coupable d'infraction de soustraction d'impôt au sens de l'art. 85 de la LTVA et, en application de cet article ainsi que de l'article 7, al. 1 DPA, lui a infligé une amende équivalente à 1/6<sup>e</sup> du montant de la reprise. Ceci, comme le mentionne l'AFC, *«compte tenu de la gravité objective de l'infraction et de la faute»*. A noter ici que c'est l'employeur de X., une personne morale, qui a été poursuivie et ceci conformément à la fois au Droit pénal administratif et à la Loi sur la TVA (voir point n° 1).

#### 4. Conséquences d'un prononcé de mandat de répression à l'encontre d'un organe de révision ou d'un mandataire fiscal

Il y a, tout d'abord et bien entendu, la question financière. Même si la législation en vigueur sous le régime de la LTVA et moins pénalisante que sous celui de l'OTVA, il n'en demeure pas moins que l'amende infligée, à laquelle s'ajoutent des frais de procédure consistant en des émoluments de décision et des émoluments d'écritures, représente une charge nette qu'il n'est guère aisé de transférer à son client. Ceci d'autant plus que ce dernier a, en règle générale, lui-même déjà fait l'objet d'une procédure et qui a déjà dû régler la reprise fiscale et les intérêts moratoires.

Mais, au-delà de la question financière, il faut mesurer également les conséquences d'un prononcé de mandat de répression en terme d'image. Que ce soit pour un

organe de révision ou un consultant fiscal, l'amende infligée – même si son prononcé n'est pas public au premier stade – ne représente pas un argument publicitaire! Il faut ici rappeler que si le mandat de répression est contesté et qu'un juge devait trancher le litige (voir point n° 1), cette démarche serait exécutée avec la publicité des débats.

Enfin, cette amende affaiblit l'organe de révision ou le conseiller fiscal dans ses relations avec l'AFC de façon beaucoup plus prononcée que pour le contribuable TVA lui-même. En effet, si un nouveau problème majeur devait intervenir pour un tiers agissant dans de nombreux mandats de révision ou consultant plusieurs contribuables TVA, il pourrait être considéré comme un récidiviste avec les conséquences que l'on peut imaginer. Même si la récidive n'est probablement pas considérée comme aussi grave pour une personne morale que pour une personne physique, il n'en demeure pas moins que les dispositions de la LTVA permettent d'aggraver sensiblement les sanctions dans de tels cas.

#### 5. Les quinze points essentiels à contrôler en matière de TVA

Sur la base des erreurs les plus fréquentes décelées lors des 7000 contrôles annuels effectués par l'AFC, nous pouvons recommander d'examiner ou de faire examiner un certain nombre de points lors d'une révision ou lors de l'établissement des décomptes de TVA.

Les quinze points qui suivent permettent de couvrir l'essentiel des risques majeurs du contribuable TVA. Mais, bien entendu, cette liste ne saurait être considérée comme exhaustive et devra être complétée selon les particularités rencontrées.

Il n'est pas nécessaire – selon notre appréciation – d'effectuer cet examen chaque année mais au moins une fois au début du mandat et ensuite, en l'absence de problèmes particuliers, tous les 2 à 3 ans.

Il est important de démontrer aux clients que ces examens n'ont pas un caractère «répressif» mais qu'ils sont d'autant plus nécessaires que, bien souvent, les contribuables TVA n'utilisent pas toutes les opportunités fiscales qu'offrent les textes légaux ou la pratique de l'AFC. Il serait pourtant dommage de ne pas profiter des avantages offerts, notamment, par la nouvelle LTVA.

Par simplification, nous séparons les quinze points en deux catégories. La catégorie a) concerne les faits qui influencent directement l'établissement des décomptes périodiques de TVA. La catégorie b) comprend quant à elle les aspects formels de la TVA.

**a) Examen par rapport aux décomptes périodiques**

1. Vérification de la concordance des chiffres d'affaires déclarés avec ceux qui ressortent de la comptabilité en tenant compte des affaires en compensation.
2. Déclaration des «prestations à soi-même», tout particulièrement en ce qui concerne les travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées ou mises à disposition de tiers.
3. Existence des preuves d'exportation justifiant l'exonération des livraisons de biens livrés à l'étranger, des justifications pour les prestations de services facturées à un destinataire à l'étranger, présence des formules autorisant le dégrèvement des prestations fournies notamment aux organisations internationales, ambassades, consulats, diplomates et hauts fonctionnaires des organisations internationales.
4. Contrôle de la diminution de la contre-prestation pour les chiffres d'affaires imposables (rabais, escomptes et pertes).
5. Justification des recettes exclues du champ de la TVA.
6. Examen des taux appliqués (taux normal, taux réduit, taux spécial pour l'hébergement, taux de la dette fiscale nette ou taux forfaitaires accordés par l'AFC).
7. Présence d'acquisition de prestations de service fournies par une entreprise ayant son siège à l'étranger et imposition y relative.
8. Vérification de la concordance des impôts préalables déduits et ceux qui ressortent de la comptabilité en tenant compte des affaires en compensation.
9. Rectification de la déduction de l'impôt préalable en raison de rabais et escomptes obtenus de la part des fournisseurs de prestations.
10. Rectification de la déduction de l'impôt préalable en raison de recettes exclues du champ de la TVA (point 5 ci-dessus).

**b) Examen par rapport aux aspects formels**

1. Conditions formelles pour l'établissement des factures aux clients en Suisse et à l'étranger ou encore dressées en monnaies étrangères.
2. Examen des conditions formelles et matérielles des factures fournisseurs permettant la déduction de l'impôt préalable.
3. Présence des quittances originales de TVA à l'importation.

4. Examen des autorisations nécessaires de l'AFC, notamment: imposition de groupe, établissement des décomptes selon les contre-prestations reçues, taux forfaitaires ou taux de la dette fiscale nette, option d'assujettissement ou d'imposition.
5. Examen des opportunités fiscales permettant une meilleure gestion financière, par exemple: établissement du décompte mensuel, octroi du report du paiement de l'impôt à l'importation, ouverture d'une procédure centralisée de décompte, option d'imposition pour des biens immobiliers loués à des assujettis, méthode pour la rectification de la déduction de l'impôt préalable.

**6. Conclusions**

Au vu de la pratique de l'AFC on constate qu'il est nécessaire en matière de TVA, encore plus qu'auparavant, d'effectuer un certain nombre de contrôles lorsque l'on fonctionne comme organe de révision d'un contribuable TVA ou lorsque l'on établit pour le compte d'un client des décomptes périodiques de TVA.

Une mention par laquelle l'organe de révision effectuerait une réserve spécifique pour des questions de TVA, par exemple dans la lettre de gestion accompagnant le rapport à destination de l'assemblée générale des actionnaires, ne préserve par l'organe de révision de l'ouverture d'une procédure pénale contre lui-même.

De même, comme nous l'avons démontré, l'acceptation même passive des exigences d'un client visant à obtenir un avantage fiscal peut contraindre l'AFC à ouvrir une procédure pénale contre le mandataire fiscal.

Un examen des aspects de TVA effectué par un bureau spécialisé ou par une fiduciaire disposant d'un secteur TVA permet de déceler d'éventuels manquements en offrant ainsi une certaine sécurité. ■

\* Stéphane Gmünder, TVA Conseils, Fribourg et Genève, [www.tva-conseils.ch](http://www.tva-conseils.ch)

<sup>1</sup> Georg Naneix, T.V.A. et responsabilité civile de l'organe de révision

<sup>2</sup> Selon l'article 6, al. 1 DPA

<sup>3</sup> Selon l'article 7, al. 1 DPA

<sup>4</sup> Selon l'article 87 LTVA

<sup>5</sup> Selon l'article 61, al. 1 DPA

<sup>6</sup> Selon l'article 61, al. 3 DPA

<sup>7</sup> Selon l'article 31, al. 2, let. A DPA

<sup>8</sup> Selon l'article 61, al. 4 DPA

<sup>9</sup> Selon l'article 64, al. 1 DPA

<sup>10</sup> Selon l'article 67, al. 2 DPA

<sup>11</sup> Selon l'article 68, al. 2 DPA

<sup>12</sup> Selon l'article 70 DPA

<sup>13</sup> Selon l'article 72 DPA

<sup>14</sup> Selon l'article 71 DPA

<sup>15</sup> Selon l'article 2, al. 2 du Code pénal suisse