



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

En cas d'erreurs décelées subséquemment dans des décomptes de TVA déjà remis à l'AFC, le contribuable et son conseiller sont confrontés à de nombreuses questions. Le présent article traite de la déclaration ultérieure complémentaire ou rectificative. Deux autres articles à paraître dans le TREX seront consacrés aux conséquences de l'omission de la remise d'une déclaration ultérieure (TREX 2/2006) ainsi qu'aux questions de responsabilité qui y sont liées (TREX 3/2006).

En tant qu'impôt basé sur l'auto-taxation et en raison de sa complexité, la taxe sur la valeur ajoutée pose des exigences élevées aux contribuables. Les sources d'erreurs sur la voie menant au décompte périodique de TVA sont nombreuses et la pratique démontre que des défauts sont régulièrement découverts dans le cadre des contrôles effectués par l'Administration fédérale des contributions. Toutefois, il se produit fréquemment aussi que le contribuable reconnaît lui-même de tels vices, que ce soit dans le contexte de la concordance annuelle des chiffres d'affaires ou à l'occasion d'une vérification interne. Il se voit alors inévitablement confronté aux questions les plus diverses liées à la déclaration ultérieure – une problé-

matique que cet article présente en trois volets. La première partie ci-après est consacrée à des explications de nature générale sur la déclaration ultérieure. Dans TREX 2/2006 et 3/2006, nous traiterons des suites possibles de l'omission d'une déclaration ultérieure ainsi que de la responsabilité de tiers pour la déclaration correcte dans le domaine de la TVA.

1. Le principe de l'auto-taxation

Bien que revêtant une importance essentielle pour le droit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), et contrairement à d'autres fondements qui y sont applicables, le principe de l'auto-taxa-

tion n'est pas formulé dans l'art. 1 de la loi sur la TVA (LTVA), mais sous forme «occulte» en son art. 46. A teneur de la loi, on exige du contribuable «uniquement» qu'il déclare «*spontanément l'impôt et l'impôt préalable, en la forme prescrite, à l'Administration fédérale des contributions, dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte*». Il sera démontré ci-après que la jurisprudence a concrétisé le contenu du principe de l'auto-taxation avec davantage de détails et qu'elle a transféré au contribuable une responsabilité qu'il n'est guère possible de maîtriser. Il y a donc lieu d'examiner la question de savoir si une éventuelle obligation de présenter une déclaration ultérieure découle du principe de l'auto-taxation.

2. La déclaration ultérieure

2.1. Existe-t-il une obligation de présenter une déclaration ultérieure?

Le droit de la TVA ne contient pas de norme expresse obligeant le contribuable à révéler des erreurs qu'il a reconnues ultérieurement. Partant, il se pose la question de savoir si ce dernier a l'obligation, même en l'absence de disposition explicite dans la LTVA, de contrôler les déclarations qu'il a soumises et de corriger des erreurs décelées après coup. Sur un plan fondamental, une telle obligation pourrait résulter du principe de l'auto-taxation, que les tribunaux ont concrétisé et détaillé. A notre avis, on peut concevoir deux argumentations, qu'il convient de distinguer clairement en raison de leurs conséquences:

2.1.1. 1^{re} thèse: L'obligation du contribuable se limite à l'acquiescement de l'impôt et à la déclaration périodique

Vu que les art. 46 et 47 LTVA prévoient uniquement que le contribuable doit déclarer l'impôt et le verser à l'Administration fédérale des contributions (AFC) dans des délais déterminés, celui-ci aura donc rempli ses obligations découlant du principe de l'auto-taxation s'il observe ces deux conditions. Par conséquent, il n'existe pas d'obligation de vérification ou de correction ultérieure de la déclaration.

Néanmoins, le contribuable est invité à corriger après coup des défauts découverts au moyen d'une déclaration ultérieure. Cette dernière sert principalement à atténuer ou à prévenir les suites possibles d'un contrôle effectué par l'autorité (imputation, intérêt moratoire et amende).

2.1.2. 2^e thèse: Le contribuable a l'obligation de veiller, dans le délai de prescription, à une taxation correcte

Comme nous l'avons brièvement mentionné, les instances judiciaires ont concrétisé, dans leur jurisprudence, la notion du principe de l'auto-taxation. De façon répétée, elles ont relevé (par exemple dans la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) du 2 octobre 1997, CRC 6/97) que **le contribuable est seul responsable de l'imposition complète et correcte de**

ses chiffres d'affaires imposables ainsi que de la détermination correcte de l'impôt préalable et qu'une transgression de ce principe par le contribuable doit être considérée, selon la CRC, de grave, car ce dernier, de par l'observation de cette prescription, met en péril le prélèvement ordonné de la TVA et, partant, le système fiscal comme tel.

Si les autorités de justice fiscale vont si loin, en rendant le contribuable responsable de l'imposition complète et correcte de ses chiffres d'affaires et en considérant la violation de cette obligation comme une transgression grave mettant en danger le système fiscal en tant que tel, il est aisé à concevoir et logique que l'on exige du contribuable de corriger lui-même des erreurs reconnues ultérieurement dans de précédentes déclarations. En effet, ce n'est que de cette manière que l'on peut garantir une imposition complète et correcte et remettre le système d'aplomb.

L'exigence posée par l'AFC au ch. 968 de ses Instructions 2001 sur la TVA – selon lequel le contribuable vérifiera périodiquement (c'est-à-dire au moins une fois par année) la concordance des chiffres d'affaires déclarés ainsi que des montants d'impôt préalable déduits avec les chiffres qui ressortent de la comptabilité – correspond également à cette approche. La conséquence inexprimée de cette vérification de la concordance des chiffres d'affaires ne peut que consister en une correction d'éventuelles différences (en faveur ou en défaveur du contribuable!). Ce n'est qu'ainsi qu'il est possible de respecter l'obligation d'établir un décompte correct. On peut donc relever que l'AFC impose au contribuable, en l'absence d'une disposition légale expresse, l'obligation de vérifier une fois par an au moins les déclarations qu'il a soumises, en les mettant en concordance avec la comptabilité. La découverte de défauts entraînera alors la remise d'une déclaration ultérieure.

Les invitations formulées par l'AFC dans des circulaires adressées à tous les contribuables (cf. lettre de l'AFC d'octobre 1997 à tous les contribuables suite à l'arrêt du Tribunal fédéral (ATF) relatif au leasing lors du passage de l'ICHA à la TVA) ainsi que les lignes directrices en matière d'argumentation qu'elle a apparemment défendues dans des procédures pénales (cf. Schär, p. 1147, ch. 3.3) confirment également que la 2^e thèse correspond probablement à la conception juridique des autorités – qui n'a cependant pas encore été exprimée sous cette forme absolue.

Cela confirmerait une fois de plus que l'attitude de l'AFC concernant l'«autorité de la chose jugée» des déclarations fiscales est très sélective et toujours interprétée en défaveur du contribuable.

Bien que nous n'approuvions pas ce résultat, celui-ci mène – en l'absence de base légale expresse – à une extension exagérée du principe de l'auto-taxation. Dans le cadre d'une appréciation du scénario «worst case», il faut cependant escompter que l'AFC suivra la 2^e thèse et sera appuyée dans cette démarche par les tribunaux. Dans les considérations ci-après, nous nous concentrerons dès lors principalement sur la 2^e thèse.

2.2. Appréciation différenciée des divers genres d'erreurs

2.2.1. Erreurs contraires à la loi ou à la jurisprudence des tribunaux

Si la déclaration erronée se trouve en contradiction avec la loi ou avec la jurisprudence des tribunaux, nous estimons que le contribuable devrait procéder à une déclaration ultérieure. En admettant l'obligation de remettre une déclaration ultérieure (2^e thèse), la nécessité d'une correction résulte directement du principe de l'auto-taxation et, en cas de négation de ladite obligation (1^{re} thèse), du fait que jusqu'à la prescription une prise en compte – assortie de conséquences (notamment intérêts moratoires) – et, le cas échéant, une sanction peuvent être statuées en tout temps dans le cadre d'une vérification opérée par l'AFC.

2.2.2. Erreurs contraires à la pratique administrative publiée

Comme nous l'avons déjà exposé, le contribuable est responsable du décompte complet et correct de l'impôt. Un décompte correct se présente lorsqu'il concorde avec les principes et les dispositions du droit de la TVA, c'est-à-dire lorsqu'il est conforme à la loi. Or la pratique administrative publiée par l'AFC ne se situe pas au rang d'une loi, mais ne fait que reproduire la conception de la fonction publique dans le domaine de la TVA.

Dans la mesure où le contribuable se déclare aujourd'hui d'accord avec la pratique publiée, il a violé, avec l'ancienne déclaration «étrangère à la pratique», son obligation de coopérer. Suivant la compréhension du principe de l'auto-taxation, il se présente une obligation de procéder à une correction ultérieure (2^e thèse), ou alors le contribuable est libre d'y procéder (1^{re} thèse). Indépendamment de cette distinction, nous sommes d'avis qu'une déclaration ultérieure est instamment indiquée.

Le cas doit être apprécié différemment si le contribuable met en doute la conformité de la pratique administrative à la loi et que celle-ci n'a pas été examinée par une autorité judiciaire. La pratique administrative publiée par l'AFC n'a pas le rang d'une loi. Selon l'ATF 121

Il 473 ss., les autorités doivent observer les normes administratives uniquement dans la mesure où celles-ci reproduisent le sens bien compris de la loi. L'interprétation effectuée dans les ordonnances de l'administration est soumise à l'examen du juge. Si le contribuable doute de la conformité de la pratique administrative à la loi, il peut ou devrait la faire examiner par une instance judiciaire. Seule la décision prise par un organe judiciaire suprême lui fournira une sûreté définitive sur la manière dont une déclaration correcte doit être effectuée. Cependant, pour mettre en œuvre un examen judiciaire, il ne pourra éviter de révéler la source de l'erreur et, partant, sa déclaration initiale erronée, car il a besoin, en vertu de l'art. 63 LTVA, d'une décision attaquant de l'AFC.

Sans affaiblir sa position dans la procédure de recours, le contribuable peut s'acquitter, avec une réserve, de l'impôt dû résultant de l'éventuelle déclaration ultérieure. Un tel paiement «préventif» de l'impôt a pour avantage que l'obligation de verser un intérêt moratoire est interrompue en cas de décision négative du Tribunal (fédéral) et que celle-ci ne couvrira plus que la période de temps entre la déclaration et la déclaration ultérieure. Si le contribuable obtient gain de cause, l'impôt lui serait crédité, intérêt rémunérateur inclus.

2.2.3. Autres constatations qualifiées d'erreurs possibles

Sur la base de la compréhension large du principe de l'auto-taxation par l'administration et par les autorités judiciaires, on attend du contribuable un décompte correct au sens du fisc, et ce même s'il se présente une disposition légale nécessitant une interprétation ou si une concrétisation par la pratique administrative fait défaut. Vu que le contribuable peut devoir s'expliquer sur l'imposition correcte, il devrait, selon la conception de l'AFC, faire une demande et, le cas échéant, exiger un examen judiciaire sur cette base. Ce n'est qu'en procédant de la sorte qu'il aura de la certitude quant à la question de savoir s'il a satisfait adéquatement à l'imposition à laquelle il est tenu.

2.3. Formalités de la déclaration ultérieure

2.3.1. Forme(s) possible(s) de la déclaration ultérieure

Théoriquement, la déclaration ultérieure peut avoir lieu de trois façons différentes: par le formulaire no. 535, par une correction dans le prochain décompte trimestriel ou par une communication écrite adressée à l'AFC.

Avec le **formulaire no. 535**, l'AFC met à la disposition du contribuable opérant son décomp-

te selon la méthode effective un instrumentaire avec lequel ce dernier est en mesure de rectifier ultérieurement des erreurs pour des périodes déjà décomptées. L'AFC examine la correction du décompte indiquée à l'aide du formulaire no. 535 et fait parvenir au contribuable, à l'issue du contrôle subséquent, un décompte correct ainsi que la demande d'un supplément d'impôt qui en découle.

L'AFC accepte également une **communication écrite** par laquelle une déclaration erronée dans une période de décompte déterminée est signalée. Il va de soi que la communication doit faire état des erreurs commises de telle sorte que l'AFC puisse procéder à la correction des décomptes correspondants. L'AFC fera ensuite parvenir au contribuable un décompte rectifié et réclamera en même temps l'impôt manquant.

Exposée par Schafroth/Wenk (p. 1167), la pratique de longue date de l'AFC – selon laquelle les erreurs peuvent aussi être corrigées par des adaptations correspondantes dans le prochain décompte trimestriel ou de fin d'année (**«déclaration ultérieure occulte»**) – est certes confirmée oralement par des collaborateurs de l'AFC, mais se trouve en contradiction avec des publications de cette dernière (cf. lettre de l'AFC d'octobre 1997 à tous les contribuables suite à l'arrêt du Tribunal fédéral [ATF] relatif au leasing lors du passage de l'ICHA à la TVA), dans laquelle il est relevé que *le contribuable n'a pas le droit de procéder lui-même à des corrections éventuellement nécessaires dans un prochain décompte de TVA*. Selon le genre d'erreur, le contribuable doit augmenter ou réduire le chiffre d'affaires total imposable de la période de décompte, ou adapter les impôts préalables admis ou recalculer la clé de réduction des impôts préalables. Toujours est-il qu'il semble incontesté que des erreurs découvertes dans le cadre de la mise en concordance des chiffres d'affaires peuvent, sans indication particulière, faire l'objet d'une déclaration (ultérieure) dans le dernier décompte trimestriel de l'année en question.

Les hésitations du contribuable quant à un risque accru de contrôle par l'AFC en cas de déclaration ultérieure ouverte sont compréhensibles, mais leur justesse ne peut être établie.

2.3.2. Caractère de la déclaration ultérieure

Vu que la doctrine, la jurisprudence et l'AFC sont d'accord en ce qui concerne le caractère de la déclaration et du décompte complémentaire et qu'elles contestent leur qualité de décision (au sens de l'art. 5 PA), il devrait logiquement en aller de même pour une déclaration ultérieure. Indépendamment de la question de savoir de quelle façon le contribuable effectue

sa déclaration ultérieure, nous estimons qu'il devrait également avoir la possibilité d'y revenir en tout temps, c'est-à-dire de (re)corriger une telle déclaration en sa faveur. Toutefois, il y a lieu de procéder de ce que l'AFC ne permet de revenir sur une déclaration ultérieure qu'à la condition que celle-ci ait été assortie à l'époque d'une réserve. A notre avis, une telle conception serait erronée.

2.3.3. Etendue de la déclaration ultérieure

Le genre de source d'erreurs revêt une grande importance dans le domaine de la déclaration ultérieure. Il convient de distinguer entre les erreurs uniques et celles qui sont récurrentes, la plupart du temps inhérentes au système.

Pour répondre à la question de l'étendue de la déclaration ultérieure, il faut quelque peu élargir le débat et se référer à nouveau à la nature spécifique du principe de l'auto-taxation. Alors que le contribuable est responsable de la remise d'un décompte complet, correct et ponctuel, les autorités judiciaires fiscales concèdent à l'AFC la possibilité d'un «contrôle de la plausibilité» de la déclaration. Dans le cas d'un contrôle selon l'art. 62 LTVA, le réviseur fiscal vérifiera, en règle générale, uniquement une période de décompte limitée dans le temps (par exemple, un exercice commercial) et extrapolera les erreurs découvertes sur la période de contrôle restante, de cinq ans normalement (soit les périodes de décompte qui ne sont pas encore prescrites) (Camenzind/Honauer/Vallender, ch. 1684 s.). Cette méthode dite **«par extrapolation»** a été expressément désignée de licite par le Tribunal fédéral (TF), dans un jugement du 30 novembre 1984 (Archives de droit fiscal suisse 56, p. 195), dans le cas d'une taxation par voie d'estimation sous le régime de l'ICHA. La méthode par extrapolation doit être entendue en ce sens que l'AFC ne doit manifestement pas explorer les faits véridiques et prouver l'ensemble des erreurs, mais peut extrapoler celles-ci dans la mesure où elles se sont produites à plusieurs reprises avec une grande probabilité, ce qui mène à une inversion du fardeau de la preuve. A cet égard, on oublie régulièrement que dans certains domaines (par exemple, dans le cas de justificatifs de l'impôt préalable formellement faux) l'extrapolation ne peut être réfutée qu'à l'aide des pièces justificatives effectivement disponibles. L'obligation de

procéder à une administration des preuves commanderait dès lors que dans de tels cas une extrapolation ne soit pas licite, mais que l'inspecteur soit obligé de vérifier individuellement tous les justificatifs de la période concernée.

Devant cet arrière-plan, il se pose la question de savoir quel doit être le comportement du contribuable face à des erreurs découvertes. Chez lui aussi, les «erreurs» décelées ne représentent fréquemment que des «vérités partielles», car elles reposent sur des sondages ou sur la vérification de périodes fortement limitées dans le temps.

Il est douteux qu'à l'instar de l'AFC il puisse appliquer la méthode par extrapolation ou doive entreprendre une saisie effective des erreurs. A notre avis, il y a lieu de tirer, de la compréhension du principe de l'auto-taxation par l'administration et de ses suites, la conclusion que le contribuable ne peut pas appliquer la méthode par extrapolation. Il est tenu à la vérité, car il est seul responsable de la déclaration complète et correcte. Du point de vue de l'AFC, une extrapolation reposant uniquement sur une probabilité ne devrait pas satisfaire à ces exigences. Si le contribuable ne peut appliquer la méthode par extrapolation, il existe toutefois – à tout le moins théoriquement – la possibilité de solliciter de l'AFC, sur la base de l'art. 58, al. 3, LTVA, un calcul facilité de l'impôt par le biais d'une approximation. Il n'est pas possible d'apprécier si l'AFC accepte une telle proposition, car il s'agit d'une règle potestative. Dans la pratique, cette approche ne devrait de toute manière être choisie que dans des cas exceptionnels, car la demande adressée à l'AFC entraîne automatiquement une révélation des faits pertinents.

Nous en arrivons ainsi à la **conclusion** suivante: A teneur de la 1^{re} thèse, il n'existe pas d'obligation de remettre une déclaration ultérieure, raison pour laquelle la question de son étendue ne se pose pas. Si l'on considère la 2^e thèse comme correcte, toutes les erreurs découvertes doivent faire l'objet d'une déclaration ultérieure. De plus, il convient d'effectuer, dans tous les domaines où des erreurs inhérentes au système ont été décelées, des investigations supplémentaires qui, à leur tour, mènent à des déclarations ultérieures. Une application de la méthode par extrapolation ne devrait pas satisfaire aux exigences du principe de l'auto-taxa-

tion et avoir lieu uniquement avec l'accord exprès de l'AFC.

En vertu de ces deux thèses, l'AFC procédera, en cas de contrôle, à une prise en compte sur la base de sa méthode (par exemple, l'extrapolation). De ce point de vue, chaque déclaration ultérieure du contribuable a deux conséquences: d'une part, on met en place pour l'inspecteur un «sentier» qu'il peut considérer comme juste et emprunter – en lieu et place d'investigations propres – d'autre part, on crée à tout le moins une sorte de «réserve à titre préventif» réduisant le montant de la prise en compte et, avant tout, celui des éventuels intérêts moratoires.

2.3.4. Obligation de verser des intérêts moratoires?

En règle générale, le contribuable effectue à l'attention de l'AFC un décompte trimestriel (art. 45 LTVA). Dans tous les cas, il doit verser, dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte correspondante, l'impôt dû pour celle-ci (impôt frappant le chiffre d'affaires moins impôt préalable) à l'AFC. Il dispose donc d'un délai de paiement de 60 jours. En cas de retard dans le paiement, un intérêt moratoire (de 5%) est dû selon l'art. 47, al. 2, LTVA, sans sommation préalable, en sus de la dette fiscale. Il se présente forcément un paiement tardif aussi bien dans le cas d'une prise en compte de l'impôt au moyen d'un décompte complémentaire à l'occasion d'une révision que dans celui d'une déclaration ultérieure par le contribuable.

Il faut cependant signaler les modifications de la pratique depuis le 1^{er} janvier 2005, ch. 2.1.5, selon lequel (plus) aucun intérêt moratoire n'est perçu si un défaut de nature formelle peut être corrigé au moyen des formulaires no. 1310 et 1550.

Dans le cadre d'une révision, l'AFC contrôle toutes les périodes fiscales qui ne sont pas encore prescrites. Dans le cas de suppléments d'impôt demandés au moyen de décomptes complémentaires, l'AFC se voit confrontée au problème de la fixation de l'échéance pour le versement des intérêts moratoires. Un expédient consiste à déterminer l'échéance moyenne qui, en règle générale, correspond à l'exigibilité moyenne de l'impôt des périodes contrôlées (cf. page d'accueil de l'AFC sous «Taxe sur la valeur ajoutée [TVA]/Thèmes/Assujettissement/Paiement de la dette fiscale/Paiement d'intérêts moratoires»). Après acquittement du décompte complémentaire, le contribuable reçoit une facture concernant les intérêts moratoires. Le calcul de l'intérêt commence avec l'échéance moyenne et ne se termine qu'avec la date du règlement de la facture d'intérêts moratoires.

Comment faut-il apprécier l'obligation de verser des intérêts moratoires dans le cas de la déclaration ultérieure par le contribuable lui-même? Dans sa décision du 24 juin 1998 (JAAC 63.26, également citée dans «L'Expert-comptable suisse» 12/98, p. 1471 ss.), la CRC a retenu que *la responsabilité pour le décompte et le versement de la TVA est imposée exclusivement au contribuable. Ce principe mène aussi à ce que l'obligation de payer un intérêt moratoire n'est rendue tributaire ni d'une sommation adressée au contribuable par l'administration, ni d'une faute de sa part. Si le paiement de l'impôt a lieu trop tardivement, la conséquence juridique prévue intervient uniquement en raison de ce retard (obligation de payer un intérêt moratoire).*

La CRC conçoit donc l'art. 47, al. 2, LTVA et la disposition identique de l'art. 37, al. 2, OTVA en ce sens que l'intérêt moratoire est dû non seulement en l'absence de sommation préalable, mais aussi indépendamment d'une faute. En cas de paiement tardif de l'impôt, un intérêt moratoire est dès lors dû dans tous les cas. Appliqué au cas de la correction ultérieure, cela signifie que l'intérêt moratoire est dû en sus de l'impôt constituant l'objet de la déclaration ultérieure (ainsi Homberger Gut, mwst.com, Art. 46, N. 2). La pratique citée par Schafroth/Wenk (Schafroth/Wenk, p. 1171, note 4 en bas de page) – selon laquelle il est renoncé, pour des raisons d'efficacité, à facturer les intérêts lorsque les montants sont peu importants – est confirmée par la Division d'inspection de l'AFC. Il est manifeste que l'AFC – sans vouloir se fixer définitivement sur une somme en argent – renonce régulièrement à réclamer des intérêts inférieurs à CHF 20. La

référence au fait que l'exemption de l'intérêt moratoire est appréciée en fonction du cas d'espèce ne tient cependant pas compte du besoin de sécurité juridique et ouvre la porte à l'«arbitraire».

Par conséquent, **l'obligation de payer un intérêt moratoire** doit être déterminée rétroactivement, c'est-à-dire pour la date à laquelle la déclaration et le versement auraient effectivement dû avoir lieu. Dans la mesure où le contribuable procède à la déclaration ultérieure au moyen du formulaire ou d'une communication écrite, l'AFC non seulement vérifiera et calculera le supplément d'impôt demandé, mais établira aussi, en plus, une facture d'intérêt moratoire qu'elle fera parvenir au contribuable.

2.3.5. Date et période de la déclaration ultérieure

Si le contribuable, sur la base du principe de l'auto-taxation, est responsable du décompte correct et de la correction subséquente de ses déclarations, il semble indiqué qu'il procède à la déclaration ultérieure si possible immédiatement.

Selon l'art. 49 LTVA, une créance fiscale se prescrit par cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle elle a pris naissance. Dans sa décision 2A.321/2002, consid. 2.4.3.4, la CRC a retenu en outre que *les impôts dus sur la base de l'auto-taxation ne peuvent plus être réclamés par l'administration des contributions après l'expiration du délai de prescription de cinq ans*. Il nous semble dès lors logique qu'à l'expiration du délai de prescription le contribuable, en vertu de la 2^e thèse, soit également libéré de l'obligation de remettre une déclaration ultérieure concernant un décompte d'impôt erroné.

Une correction subséquente («occulte») dans la prochaine déclaration d'impôt a pour avantage que le contribuable remplit son obligation d'acquitter l'impôt (art. 47 LTVA) – mais non celle d'effectuer un décompte d'impôt (correct) (art. 46 LTVA) – sans «révéler» l'erreur à l'AFC. Qu'en est-il, dans le cas de la déclaration ultérieure occulte, de l'obligation de payer un intérêt moratoire? Nous estimons que le contribuable devrait assurer, dans ce cas également, l'acquiescement des intérêts moratoires, car à défaut il pourrait se rendre punissable. Vu que l'intérêt moratoire ne représente pas un impôt, l'art. 85 LTVA (soustraction de l'impôt) ne devrait pas être applicable. Par contre, une mise en péril de l'impôt au sens de l'art. 86, al. 1^{er}, let. d ou, le cas échéant, g, LTVA pourrait être perçue dans la déclaration occulte, et un avantage illicite au sens de l'art. 86, al. 2, LTVA dans l'intérêt moratoire «évité», ce qui aurait pour conséquence une amende jusqu'à concurrence de l'intérêt moratoire dû.

Vu qu'un intérêt est manifestement nécessaire également dans le cas d'une déclaration ultérieure «occulte», il se pose la question de savoir de quelle manière l'intérêt moratoire est à acquitter. En cas de paiement séparé de l'intérêt moratoire à l'aide d'un bulletin de versement, le contribuable se voit privé des «avantages» présumés de la déclaration ultérieure «occulte», car l'AFC investiguera le paiement de l'intérêt moratoire en détail. Vu que les effets et les risques qui surviennent sont les mêmes qu'en cas de déclaration ultérieure ouverte, une telle démarche ne semble pas être une véritable variante. En revanche, il serait concevable de procéder, dans le même décompte où est effectuée la déclaration ultérieure «occulte», également à une déclaration d'intérêt moratoire «occulte», ce qui pourrait se faire par le biais d'une réduction de l'avoir d'impôt préalable. Le contribuable compense ainsi son avoir d'impôt préalable avec sa dette d'intérêt moratoire. Toutefois, il continue à remettre une déclaration fautive, commet une mise en péril de l'impôt au sens de l'art. 86, al. 1^{er}, let. d, LTVA, mais aura réduit le cadre de l'amende à CHF 10 000/30 000 (en lieu et place du montant des intérêts moratoires non décomptés). Une telle façon de procéder n'est donc pas à recommander.

2.4. Ex-cursus: La réclamation des impôts payés en trop

Le «pendant» de la déclaration ultérieure est constitué par la réclamation de la TVA par le

→ 1^{er} groupe de cas

Le décompte a eu lieu selon une pratique fixée par l'AFC (ou selon une norme légale dont l'interprétation était incontestable) qui, subséquentement, se révèle «fautive» ou qu'elle a supprimée ou modifiée.

Exemple:

L'indemnité d'un membre de conseil d'administration sous l'empire de l'OTVA a fait l'objet d'un décompte de TVA (cf. ATF 2A.326/2002).

Le droit à réclamation dépend de la question de savoir si une réserve avait été formulée à l'occasion du décompte effectué à l'époque:

● Oui:

→ La réclamation est possible, même si l'impôt a été transféré ouvertement aux acquéreurs (ATF 2A.326/2002 [indemnité de membre de conseil d'administration]); est contestée la question de savoir si une pièce justificative de correction doit effectivement être établie (selon l'AFC, fixation de la pratique du 30 janvier 2004, impérativement nécessaire);

● Non:

→ La réclamation est impossible.

→ 2^e groupe de cas:

Le décompte a eu lieu en contradiction avec une pratique fixée par l'AFC (ou à l'encontre d'une norme légale dont l'interprétation était incontestable), ou sur la base d'une erreur de calcul du contribuable. Du point de vue de l'AFC, ce dernier a donc commis une erreur.

Exemple:

Traitement hospitalier ayant fait, par erreur, l'objet d'un décompte de TVA.

Le droit à réclamation dépend de la question de savoir si l'impôt a été transféré ouvertement aux acquéreurs:

● Oui:

Le contribuable a-t-il corrigé subséquentement les pièces justificatives?

○ Oui:

→ Aucune décision n'est encore connue; une correction du calcul selon les Instructions 2001, ch. 808, est possible, raison pour laquelle une réclamation devrait également être possible;

○ Non:

→ Une réclamation est apparemment impossible, car une attestation fiscale ouverte peut prétendument servir de base d'imposition («TVA facturée, TVA due», ATF 2A.490/2003);

● Non:

→ La réclamation est possible.

contribuable. Bien qu'elle ne soit pas le sujet proprement dit de cet article, nous souhaitons en présenter ici les caractéristiques fondamentales, notamment en vue de rendre plus claires les différences par rapport à la déclaration ultérieure.

Le droit de réclamation du contribuable est influencé en particulier par deux éléments:

- la problématique du décompte et du paiement sans réserve;
- le fait que l'AFC – et nouvellement aussi le TF – considèrent le transfert ouvert de la TVA comme fondement juridique pour l'obligation du contribuable de délivrer ladite TVA, et ce bien que la LTVA ne contienne aucune base juridique afférente (ATF 2A.490/2003 du 13 janvier 2005 et ATF 2A.642/2004 du 13 juillet 2005).

Pour répondre à la question de savoir si un contribuable peut réclamer après coup de l'AFC, dans le délai de prescription de cinq ans, des impôts sur les chiffres d'affaires qu'il a déclarés et payés dans un précédent décompte trimestriel comme dette fiscale, il est nécessaire de constituer trois groupes de cas:

→ 3^e groupe de cas:

Le décompte a eu lieu dans un domaine «non réglementé»; en d'autres termes, il n'existait pas de pratique réglant sans équivoque la situation du contribuable, raison pour laquelle il a fondé son décompte sur une propre interprétation de la loi.

Exemple:

Il y a incertitude quant à la question de savoir si certains paiements d'une société simple à ses membres représentent une contre-prestation imposable ou une absence de chiffre d'affaires.

Le droit à réclamation pour les impôts sur les chiffres d'affaires – qui, le cas échéant, ont déjà été acquittés à titre préventif – dépend de la question de savoir si le contribuable a communiqué cette incertitude à l'AFC (par exemple, sous la forme d'une demande):

● **Oui:**

→ Aucune décision n'est encore connue; par analogie à la réserve (1^{er} groupe de cas), une réclamation devrait être possible, même si l'impôt a été transféré ouvertement aux acquéreurs; est contestée la question de savoir si une pièce justificative de correction doit effectivement être établie (selon l'AFC, fixation de la pratique du 30 janvier 2004, impérativement nécessaire);

● **Non:**

→ A-t-il transféré ouvertement l'impôt aux acquéreurs?

○ **Oui:**

→ A-t-il subséquemment corrigé les pièces justificatives?

● **Oui:**

→ Aucune décision n'est encore connue; une correction du calcul selon les Instructions 2001, ch. 808, est possible, raison pour laquelle une réclamation devrait également être possible;

● **Non:**

→ Une réclamation est apparemment impossible, car il semble qu'une attestation fiscale ouverte peut servir de base d'imposition («TVA facturée, TVA due», ATF 2A.490/2003);

○ **Non:**

→ Aucune décision n'est encore connue; une réclamation devrait être possible. ■

Bibliographie

- Auer Christoph, Das Verhältnis zwischen Nachsteuerverfahren und Steuerstrafverfahren, in: Archives de droit fiscal suisse 66, p. 1 ss. (*citation: Auer, p.*)
- Behnisch Urs, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000 (*citation: Behnisch, mwst.com, art., n.*)
- Camenzind Alois/Honauer Niklaus/Vallender Klaus, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Berne/Stuttgart/Vienne 2003 (*citation: Camenzind/Honauer/Vallender, ch.*)
- Stéphane Gmünder, Responsabilité pénale de l'organe de révision et du mandataire fiscal en matière de TVA, in: L'expert fiduciaire 2/04, p. 68 ss. (*citation: Gmünder, p.*)
- Hauri Kurt, Verwaltungsstrafrecht, Berne 1998 (*citation: Hauri, Art., p.*)
- Homberger Gut, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000 (*citation: Homberger Gut, mwst.com, art., n.*)
- Honauer Niklaus, Verwaltungsräte nun auch für die Vergangenheit unselbständig, in: L'Expert-comptable suisse 12/00, p. 1409 ss. (*citation: Honauer, p.*)
- Honauer Niklaus, Die Berücksichtigung der MWST in der Tätigkeit der Revisionsstelle, in: L'Expert-comptable suisse 10/01, p. 1022 ss. (*citation: Honauer – Revisionsstelle, p.*)
- Honauer Niklaus/Zollinger Peter, Zum Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss MWSTG, Steuerhinterziehung gemäss Art. 85 MWSTG im Spannungsfeld zum Selbstveranlagungsprinzip, in: L'Expert-comptable suisse 8/04, p. 683 ss. (*citation: Honauer/Zollinger, p.*)
- Honsell Heinrich, Schweizerisches Obligationenrecht, Besonderer Teil, 5^e éd., Berne 1999 (*citation: Honsell, §, p.*)
- Leutenegger Willi/Weber Olivier, Praxisänderung der ESTV, in: L'Expert-comptable suisse 3/98, p. 254 ss. (*citation: Leutenegger/Weber, p.*)
- Metzger Dieter, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri bei Bern 1983 (*citation: Metzger, ch.*)
- Neidhart Stephan, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000 (*citation: Neidhart, mwst.com, art., n.*)
- Oberson Xavier, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000 (*citation: Oberson, mwst.com, art., n.*)
- Oertle Markus, Die Geschäftsherrenhaftung im Strafrecht, thèse Zurich 1996 (*citation: Oertle, p.*)
- Rehberg Jörg/Flachsmann Stefan/Kaiser Rolf, Tafeln zum Strafrecht, Allgemeiner Teil, Zurich 2001 (*citation: Rehberg/Flachsmann/Kaiser, p.*)
- Riklin Franz, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil 1, 2^e éd., Zurich 2002 (*citation: Riklin, §, ch.*)
- Schafroth Gerhard/Wenk Thomas P., Selbstveranlagung und Ergänzungsabrechnung, in: L'Expert-comptable suisse 10/98, p. 1167 ss. (*citation: Schafroth/Wenk, p.*)
- Schär Daniel, Verschuldensprinzip auch im MWST-Recht, in: L'Expert-comptable suisse 12/03, p. 1146 ss. (*citation: Schär, p.*)
- Schär Daniel, MWST-Seminar vom 25./26. Mai 2004, Falllösung 2. Sachverhaltsmodifikation: Rückstellungsbildung (*citation: Schär, MWST-Seminar, p.*)
- Scherrer Bruno, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000 (*citation: Scherrer, mwst.com, art., n.*)
- Scherrer Bruno/Ineichen Markus, Fragen zum Strafrecht der Mehrwertsteuer, in: L'Expert-comptable suisse 12/94, p. 1092 ss. (*citation: Scherrer/Ineichen, p.*)
- Stähli Marc, Die Rechtsstellung des Steuervertreters, Berne 1994 (*citation: Stähli, §, p.*)
- Stratenwerth Günther, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I: Die Straftat, 2^e éd., Berne 1996 (*citation: Stratenwerth, §, ch.*)
- Trechsel Stefan, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Kurzkommentar, 2^e éd., Zurich 1997 (*citation: Trechsel, Art., ch.*)
- Trechsel Stefan/Noll Peter, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil 1, 5^e éd., Zurich 1998 (*citation: Trechsel/Noll, p.*)
- Tschannen Pierre/Zimmerli Ulrich/Kiener Regina, Allgemeines Verwaltungsrecht, Berne 2000 (*citation: Tschannen/Zimmerli/Kiener, p.*)
- Wenk Thomas P., in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000 (*citation: Wenk, mwst.com, art., n.*)
- Wernli Jürg, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich (*citation: Wernli, mwst.com, art., n.*)
- Zweifel Martin/Athanas Peter, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Zurich 2000 (*citation: Zweifel/Athanas, art., ch.*)