

**Diego Clavadetscher**

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

**Gian-Andrea Rusca**

avocat, Clavadetscher + Partner
Steuer-Advokatur, Berne

La responsabilité des tiers pour la déclaration correcte en matière de TVA

Après une première partie consacrée à la déclaration ultérieure dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), parue dans le TREX 1.2006, et une deuxième partie concernant les conséquences de son omission, parue dans le TREX 2.2006, l'article ci-après traite de l'obligation des tiers de fournir des renseignements et de leur responsabilité pour une déclaration correcte de la TVA.

1. L'obligation des tiers de fournir des renseignements (art. 61 LTVA)

1.1. Remarques préliminaires

Le concept de l'auto-taxation dans la TVA a pour conséquence que la personne qui y est assujettie doit renseigner l'Administration fédérale des contributions (AFC) sur tous les faits servant à la vérification de son décompte (cf. art. 57 LTVA). L'obligation qui lui incombe à ce titre est complète et ne trouve ses limites que dans le secret professionnel protégé par la loi. Outre le contribuable lui-même, l'AFC peut aussi enjoindre des tiers de fournir des renseignements (cf. art. 61 LTVA). La condition en est

que les informations sollicitées doivent être nécessaires à la détermination de l'assujettissement ou au calcul de l'impôt et de l'impôt préalable déductible. Sont réputés tiers astreints à fournir des renseignements les personnes physiques et morales ainsi que les collectivités de personnes:

- pouvant entrer en ligne de compte en qualité d'assujetties;
- responsables du paiement de l'impôt solidairement ou à la place de l'assujetti;
- ayant reçu ou effectué des livraisons de biens ou des prestations de services;
- toutes les personnes qui ont une participation importante dans une société soumise à l'imposition de groupe.

1.2. Dans la procédure fiscale

L'obligation des tiers de fournir des renseignements sert à la taxation rationnelle et complète de la personne assujettie. Les tiers sont des personnes qui ne sont pas parties au rapport de droit fiscal concerné. La règle de l'art. 61 LTVA doit être comprise en ce sens qu'un renseignement ne peut être sollicité d'un tiers que s'il n'a pas pu être obtenu auprès de la personne impliquée dans le rapport de droit fiscal (Neidhart, mwst.com, art. 61, n. 2).

L'obligation de renseigner touche uniquement des faits qui peuvent revêtir une importance pour la taxation. Conformément au principe de proportionnalité, les informations doivent donc être appropriées et nécessaires afin de pouvoir

procéder à une taxation. Les renseignements peuvent être oraux ou consister en une remise de documents afférents, et doivent être fournis dans tous les cas à titre gratuit. Le tiers peut cependant refuser d'en fournir s'il rend crédible qu'il s'exposerait, de la sorte, à une poursuite pénale, qu'il s'incriminerait donc lui-même.

En outre, selon l'art. 61, al. 4, LTVA, le secret professionnel protégé par la loi demeure réservé. Celui-ci concerne notamment les avocats, mais aussi les médecins et les banquiers. Par contre, à défaut d'un secret professionnel protégé par la loi, les fiduciaires et les conseillers fiscaux (ainsi que les entreprises fournissant des conseils en matière fiscale) sont obligés de renseigner. Les informations tombant sous le coup du secret professionnel ne peuvent être données à l'AFC, et aucun document afférent ne peut lui être remis tant que le titulaire du secret n'y a pas consenti. **Le secret professionnel prime dans tous les cas l'obligation de fournir des renseignements.**

C'est le contribuable qui doit assumer – sous réserve de la répartition du fardeau de la preuve en conformité avec les règles générales en matière probatoire – les éventuelles conséquences négatives susceptibles de résulter du refus de donner des informations.

1.3. Dans la procédure pénale

Le droit de procédure pénale connaît également une obligation de renseigner (par exemple, art. 40 et 41 DPA, art 101^{bis} PPF). Celle-ci est intégrale et ne peut être déclinée que lorsque se présente un motif stipulé dans la loi.

Le droit de refuser de prêter témoignage, qui appartient à certains groupes professionnels (cf. ch. 1.2. ci-dessus), représente un motif de ce genre. En rapport avec les avocats, le Tribunal fédéral (TF) a retenu dans l'ATF 112 Ib 606 ce qui suit: *Dans la relation entre avocat et client, il y a lieu de pouvoir présupposer que ce dernier peut placer sa pleine confiance dans la discrétion de l'avocat. Si le client ne se confie pas sans réserve à lui et ne lui accorde pas le droit de consulter tous les rapports revêtant de l'importance, il est difficile, voire impossible*

pour l'avocat de conseiller correctement son client et de le représenter efficacement dans le procès. Si l'avocat doit pouvoir compter sur la confiance qui lui est nécessaire, cela suppose dès lors qu'un droit de refuser le témoignage lui appartient en ce qui concerne les faits qui lui ont été confiés en raison de sa profession ou qu'il a appris dans l'exercice de celle-ci. A défaut, le client devrait escompter que l'avocat dont il a sollicité le concours soit un jour contraint de révéler éventuellement les faits qui lui ont été confiés sous le sceau du secret, bien qu'il soit possible que le client ait lui-même un droit de refuser de témoigner en relation avec ces faits.

En ce qui concerne les documents de ces porteurs de secrets, le TF a statué (1P.501/2002) que *les papiers de personnes au bénéfice d'un droit de refuser le témoignage ne peuvent être ni séquestrés, ni fouillés sans leur accord.*

Les personnes protégées par le secret professionnel ont donc non seulement le droit de refuser de faire des déclarations et de remettre des documents, mais peuvent aussi s'opposer à des mesures de contrainte lorsque celles-ci concernent des informations qui leur sont parvenues en relation avec l'activité protégée. Le droit de refuser de prêter témoignage appartient également aux auxiliaires, tels que les secrétaires, les comptables, etc., de porteurs de secrets de ce genre. Une déclaration est cependant licite lorsque le maître du secret délègue le tiers de son obligation de préserver le secret. De plus, les faits qui sont connus de façon générale ne sont pas soumis à l'obligation de maintenir le secret.

1.4. Activité protégée

Les faits confiés n'entrent dans la sphère d'application du secret professionnel protégé par la loi que s'ils sont parvenus à la personne de confiance dans le cadre de l'exercice de sa profession.

Cette restriction peut être examinée à la lumière de la profession d'avocat. Pour qu'une information soit couverte par le secret professionnel, il faut qu'elle soit parvenue à l'avocat dans le cadre de son activité d'avocat. Tel n'est pas le cas, par exemple, pour *des communications secrètes en la forme écrite de prisonniers qui sont adressées non pas au défenseur, mais à un tiers, et qui n'ont été remises au défenseur ni dans l'exercice de sa fonction, ni à cette fin* (ATF 102 IV 210, consid. 4). Selon l'ATF 114 III 105, *des difficultés particulières apparaissent lorsque l'avocat ne se limite pas à de pures activités d'avocat, notamment lorsqu'il est en même temps membre du conseil d'administration de sa cliente. Si, dans de tels cas, l'élément commercial prédomine à un point tel que l'activité de l'avocat ne peut plus être*

considérée comme une telle activité, ce dernier ne peut, selon la dernière jurisprudence du TF, invoquer son secret professionnel, à tout le moins pas dans un sens intégral. Cette jurisprudence est confirmée par l'ATF 120 Ib 112, dans lequel un avocat mandaté pour un pur encaissement n'a non plus pu invoquer le secret professionnel, car il s'agissait là d'une activité pour laquelle *il est clair que ce n'est pas l'élément «avocat», mais bien l'élément commercial qui prédomine – activité qui est d'ailleurs exercée régulièrement par des banques et des bureaux fiduciaires.*

Il y a lieu de relever que selon l'ATF 112 Ib 606, consid. c, *la décision quant à savoir quels faits sont concernés par le secret professionnel ne peut être prise schématiquement, mais uniquement en tenant compte des circonstances concrètes du cas d'espèce. Font partie des activités non spécifiques à la profession notamment aussi les gestions de fortunes ou les placements de deniers, ce en tous les cas lorsqu'elles ne sont pas liées à un mandat appartenant à l'activité normale d'un avocat, par exemple à une répartition de biens ou à un partage successoral.*

Il n'est pas possible de répondre sans autres clairement à la question de savoir si une vérification de TVA effectuée par un avocat tombe sous le coup du secret professionnel protégé par la loi. En raison du fait qu'il s'agit d'une activité consistant à donner des conseils de nature juridique et que le résultat permet implicitement de se prononcer sur la violation de dispositions pénales, on peut supposer de façon assez légitime que cette activité relève également de la protection du secret d'avocat. En revanche, les tiers qui ne sont pas en mesure de s'appuyer sur un secret professionnel protégé par la loi ont l'obligation de fournir des renseignements intégraux à l'AFC sur toutes les informations acquises dans le cadre de conseils donnés en matière de TVA. Seule une possible incrimination pénale de soi-même représente la limite de l'obligation de renseigner (cf. ch. 1.2. ci-dessus).

2. La responsabilité des tiers pour la déclaration correcte

2.1. Remarques préliminaires

Le principe de l'auto-taxation ne doit pas être compris dans le sens que le contribuable doit impérativement accomplir lui-même ses obligations (de taxation). Bien que la LTVA, contrairement à d'autres lois fiscales (par exemple l'art. 117 LIFD), ne connaisse pas de norme sur la possibilité d'une représentation contractuelle du contribuable, une telle représentation correspond à la pratique.

Entrent en considération en tant que représentants non seulement des personnes physiques, mais aussi des personnes morales (ainsi, pour les impôts fédéraux directs, Zweifel/Athanas, art. 117, n. 5). Dans la pratique, il est fréquent que le contribuable se fasse représenter par des personnes morales, que ce soit par une société fiduciaire externe ou par la société de groupe assurant le soutien du management.

2.2. Responsabilité du représentant *ex lege*

La LTVA ne contient aucune disposition expresse prévoyant la représentation légale du contribuable. Dans ce contexte, le titre marginal de l'art. 31 LTVA ne doit pas créer de malentendus, car il ne règle pas la représentation légale, mais un genre particulier de substitution fiscale cumulative en relation avec les sociétés commerciales et les sociétés de personnes étrangères sans capacité juridique (Wenk, mwst.com, art. 31, n. 1).

Une responsabilité du représentant ne ressort ni de la disposition sur la responsabilité solidaire (art. 32 LTVA), ni d'autres normes légales. Ce constat est également confirmé indirectement par l'AFC: selon l'art. 71, al. 2, LTVA, un assujetti sans domicile, ni siège social en Suisse doit désigner un mandataire en Suisse, lequel prend en charge la responsabilité pour l'accomplissement de ses obligations fiscales. Le mandataire a l'obligation de veiller à l'observation formellement et matériellement correcte des prescriptions relatives à la TVA; des devoirs procéduraux lui incombent dans cette étendue. Selon la lettre standard rédigée à ce sujet par l'AFC, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, concernant l'inscription de l'entrepreneur étranger dans le registre des contribuables (réf. F_MWST no. 0672 G / 03.01, let. B, dernier al.), ce représentant n'assume expressément aucune responsabilité pour d'éventuelles dettes fiscales de la personne assujettie.

Cependant, le mandataire peut être actionné, le cas échéant, pour soustraction de l'impôt ou mise en péril de l'impôt (Wernli, mwst.com, art. 71, n. 6, cf. ch. 2.4 ci-dessous).

2.3. Responsabilité de droit civil du conseiller et du représentant résultant d'un contrat

Est réputé conseiller celui qui assume l'obligation contractuelle de prendre en charge les intérêts d'un contribuable dans une affaire concernant la TVA. Tandis que le conseiller exerce son activité exclusivement à l'arrière-plan et ne se manifeste pas vis-à-vis de l'AFC, la tâche (additionnelle) du représentant consiste, en règle générale, à représenter la personne assujettie devant les autorités et les tribunaux compétents. C'est précisément dans le domaine fiduciaire qu'il sera souvent conforme à l'usage que le représentant réunit les décomptes de TVA et les signe également de sa main propre. Il faut à cet effet une procuration écrite, dont le contenu révélera l'étendue des pouvoirs de représentation. Les actes entrepris par le représentant dans le cadre des pouvoirs de représentation sont juridiquement valables, les effets desdits actes – ou de leur omission – intervenant directement auprès du contribuable représenté (ATF 94 I 251 s.). Les suites d'une omission ou d'actes indus (par exemple, déclaration manquante ou inexacte, délai de recours manqué) doivent donc être assumées par la personne assujettie seule, car les actes accomplis par le représentant déploient les effets juridiques d'actes ou d'omissions propres.

Par conséquent, le représentant ne répond pas de ses actes envers l'AFC, car ceux-ci sont directement imputés au contribuable qu'il représente. Le représentant ne peut dès lors être actionné par l'AFC pour des arriérés d'impôt du représenté. Par contre, le conseiller et le représentant peuvent devoir répondre envers la personne assujettie en raison de la violation de leurs obligations contractuelles. En règle générale, c'est un mandat selon les art. 394 ss CO qui devrait constituer la base du mandat de conseiller ou de représentation. Même si conformément au droit du mandat ce n'est pas un résultat qui est dû, mais uniquement une activité, il existe diverses obligations à observer par le conseiller ou le représentant. Il s'agit principalement:

- de l'obligation de diligence;
- de l'obligation de fidélité;
- de l'obligation de discrétion et de conservation du secret;
- de l'obligation d'informer.

Dans la mesure où, dans ses actes, le conseiller ou le représentant ne fait pas preuve de l'application nécessaire que l'on peut objectivement escompter de lui, il se rend coupable d'une violation de contrat contraire aux règles de la diligence et de la bonne foi. De façon générale, il est reconnu que la mesure de dili-

gence constitutive d'une responsabilité se fonde sur des critères objectifs; en d'autres termes, on attend du conseiller ou du représentant un comportement moyen spécifique à la profession, tout en tenant compte d'éventuelles connaissances spéciales. Même si la mesure de diligence à escompter doit être prise en considération pour l'examen d'une éventuelle violation de l'obligation de diligence, il convient de porter le regard également sur les circonstances précises particulières au cas d'espèce. Un comportement reprochable, c'est-à-dire constitutif d'une responsabilité, du conseiller ou du représentant exige au surplus l'existence:

- d'un dommage,
- d'un rapport de causalité adéquate, et
- d'une faute.

Par dommage on entend, en règle générale, toute diminution involontaire du patrimoine net; dans les cas de responsabilité (ainsi dans l'art. 97 CO), on concède au lésé l'intérêt contractuel positif (autrement dit, ce dernier doit être placé dans une situation telle que se présenterait son patrimoine en l'absence de violation du contrat). A notre avis, il n'est pas possible de tirer au clair de manière générale quelles positions sont à inclure dans une demande en dommages-intérêts. Il faut au contraire procéder à une analyse exacte des circonstances concrètes du cas individuel.

L'exigence du rapport de causalité adéquate garantit que la violation du contrat représente également la cause de la survenance du dommage. C'est précisément dans des cas ayant trait au droit fiscal que cette exigence ne sera de temps en temps pas remplie, notamment lorsqu'une faute grave du contribuable interrompt la chaîne de causalité (par exemple, si la personne assujettie ne remet pas son décompte trimestriel à temps ou qu'elle manque un délai de recours).

Par faute on entend la diligence exigée objectivement et subjectivement et due dans le cas d'espèce, dont la violation représente le point de départ d'une éventuelle lésion du contrat.

2.4. Conséquences pénales de la responsabilité du représentant

Le représentant du contribuable peut être aussi bien auteur que coauteur, instigateur ou

complice. Les auteurs sont punissables non seulement lorsqu'ils prennent une décision commune et agissent par conséquent de façon intentionnelle, mais aussi lorsque l'acte est commis par négligence (Scherrer, mwst.com, art. 85, n. 17). Dans le cas d'une commission intentionnelle – individuelle ou commune – de l'acte, la tentative est également punissable, ce par opposition à la commission par négligence (art. 85, al. 2, LTVA).

Par contre, la participation, soit l'instigation et la complicité, n'est punissable qu'en présence d'un acte principal conforme à l'état de fait et illicite (caractère accessoire dit «limité»). L'instigation et la complicité ne sont donc pas punissables si l'acte principal n'est commis que par négligence ou qu'il reste au stade de la tentative, c'est-à-dire lorsque les conditions de l'état de fait objectif ne sont pas toutes réunies (Scherrer, mwst.com, art. 85, n. 15).

Qu'en est-il alors de la punissabilité du contribuable représenté? Le cas où la personne assujettie prend, avec son représentant, la décision commune de commettre une infraction ne soulève pas de problème. Dans cette hypothèse, les deux doivent répondre de la commission intentionnelle de l'infraction respective. Il se pose dès lors la question de savoir si le contribuable, en sollicitant le concours d'un représentant, peut se soustraire à toute responsabilité pénale ou si, le cas échéant, le comportement de ce dernier peut être néanmoins mis à sa charge dans des situations déterminées.

L'art. 6, al. 2, DPA attribue l'acte du représentant expressément au chef d'entreprise. Dans un cas traitant de l'impôt fédéral direct (art. 130, al. 3, AIFD), le TF a également relevé qu'une personne assujettie ne peut se disculper, au plan pénal, en renonçant entièrement à s'occuper de ses affaires fiscales et en confiant celles-ci aux soins d'un représentant fiscal. A la base de cette conception se trouve la réflexion selon laquelle *le contribuable, qui se fait représenter par contrat, ne doit pas être favorisé, par rapport à celui qui veille lui-même à ses affaires fiscales, en ayant la possibilité de se dégager de la responsabilité fiscale et pénale pour des fautes commises en alléguant qu'un représentant a agi pour lui* (Archives de droit fiscal suisse 60, p. 261). Nous estimons que cet argu-

ment doit valoir d'autant plus pour la TVA, conçue d'après le principe de l'auto-taxation et où la responsabilité pour la déclaration correcte se trouve auprès de la personne assujettie seule. Dans un sens restrictif, le TF a cependant aussi retenu qu'un manquement du propre représentant fiscal ne peut porter préjudice au contribuable, au plan pénal, que s'il avait dû reconnaître, à tout le moins en esquisse, l'inexactitude de la déclaration (Schär, p. 1148).

2.5. Ex-cursus: Responsabilité de l'organe de révision

2.5.1. La fonction de l'organe de révision en général

En règle générale, l'organe de révision a pour tâche de vérifier les comptes annuels d'une entité juridique (dans la société anonyme [art. 620 ss. CO], il revêt même la qualité de l'organe). Dans la mesure où ladite entité est assujetti à l'impôt, il est inévitable qu'elle sera également confronté à la TVA.

La tâche principale de l'organe de révision consiste, dans le cadre de la vérification de la clôture, à examiner les comptes annuels quant à leur tenue régulière ainsi que la proposition et l'emploi du bénéfice résultant du bilan (cf. par exemple art. 728 CO ou Manuel suisse d'audit, 1998, vol. 2, ch. 3.1236, p. 33). Lors de l'examen de la clôture, le caractère essentiel joue un rôle important, car le but du contrôle n'est pas une vérification complète et détaillée. Au contraire, la gestion des organes responsables doit être vérifiée sur la base d'états de faits sélectionnés et priorisés selon leur nature essentielle.

Le produit final d'une révision est un rapport destiné à l'organe de gestion ou à l'organe suprême de la société, exposant le résultat de la vérification et donnant une recommandation pour l'approbation – avec ou sans restriction – ou pour le renvoi des comptes annuels.

Dans le quotidien de la révision, les réviseurs se voient confrontés, de façon accrue, à une attitude d'expectative des destinataires du rapport de révision quant à une révision de TVA intégrale. Cette attente est erronée, car le décompte de TVA et son contrôle représentent d'abord, en raison du principe de l'auto-taxation, une obligation incombant au contribuable seul ou aux responsables en matière de TVA.

Les tâches de contrôle de l'organe de révision dans le domaine de la TVA ne comprennent pas la vérification de la légalité des décomptes de TVA, mais se limitent à déceler de possibles risques de TVA émergeant dans le cadre de la vérification générale des comptes annuels par le biais de sondages.

2.5.2. Tâches de l'organe de révision en relation avec la TVA

Le réviseur n'est tenu d'examiner la situation d'une entreprise au plan de la TVA que dans la mesure où, avec une sûreté appropriée, la perception subséquente de celle-ci ne mène pas à un constat erroné essentiel dans les comptes annuels.

Même si l'organe de révision doit se restreindre à une vérification (de TVA) axée sur les risques – en raison de conditions de temps limitées – quelques tâches de contrôle revêtant une importance au plan de la vérification peuvent lui être attribuées.

Il convient, tout d'abord, de procéder à une vérification plus circonstanciée de l'ensemble des comptes inclus dans la comptabilité et revêtant de l'importance au plan de la TVA. A cet égard, les comptes suivants se trouvent notamment au premier plan:

- compte TVA de l'impôt sur les opérations;
- compte de l'impôt préalable TVA sur les charges de matériel et les prestations de services;
- compte de l'impôt préalable TVA sur les investissements et les autres charges d'exploitation;
- provisions pour risques de TVA.

Il va de soi que la vérification de ces comptes ne saurait être que superficielle. Toujours est-il que l'on peut escompter que des divergences découlant, le cas échéant, de chiffres de branches ou de comparaisons de chiffres internes seront investiguées de façon plus circonstanciée. Dans la mesure où des erreurs susceptibles d'être dues au système apparaissent dans des sondages détaillés (par exemple, vérification de la pièce justificative de l'impôt préalable quant à sa conformité à l'art. 37 LTVA), l'organe de révision est probablement tenu d'effectuer ou d'ordonner une vérification approfondie et plus étendue concernant ce point.

Une autre échelle de référence pour l'appréciation d'éventuels risques de TVA devrait être une vérification de la plausibilité du compte de profits et pertes. Même si selon le ch. 968 des Instructions TVA les personnes assujetties doivent procéder à une concordance annuelle des chiffres d'affaires, l'organe de révision sera

bien avisé de répéter cette opération – à tout le moins dans les grandes lignes – ou de plausibiliser au moins celle du contribuable.

Dans la mesure où un contrôle de l'AFC a été entrepris ou est en cours auprès de la personne assujettie, la question d'une provision de TVA à constituer sous ce rapport s'impose en outre. Suivant la maxime de la prudence, il faudrait également constituer des provisions du montant en question – en y ajoutant celui des intérêts moratoires – en cas de contestation d'un éventuel décompte complémentaire. Par contre, une évaluation des provisions de TVA se révèle difficile si aucun risque de TVA, ni décompte complémentaire ne sont connus. A notre avis, des provisions de TVA dépourvues de motifs suffisants, c'est-à-dire créées pour des raisons de prudence, sont chose délicate, car il se pose alors la question – en particulier d'un point de vue pénal – de savoir si l'on ne crée pas un précédent par des provisions de TVA afférentes (notamment dans l'optique de la question d'une commission intentionnelle de l'infraction).

Enfin, il incombe aussi à l'organe de révision de vérifier l'annexe quant à d'éventuels constats en termes de TVA. Ainsi, il y a lieu de motiver les provisions de TVA dans l'annexe ou alors de signaler l'éventuelle responsabilité solidaire dans le cas d'une imposition de groupe (art. 32, al. 1^{er}, let. e, LTVA; cf. à ce propos Honauer – Revisionsstelle, p. 1022).

2.5.3. Responsabilité de droit civil de l'organe de révision

C'est en règle générale un mandat qui constitue la base de la relation entre l'organe de révision et la société, raison pour laquelle nous pouvons renvoyer, pour ce qui est des questions de responsabilité de droit civil, aux explications données sur le représentant (cf. à ce propos ch. 2.3). Les éléments exacts de la fixation du dommage dépendent du cas concret respectif et ne peuvent donc être traités de façon complète ici.

Une exception doit être faite en ce qui concerne la responsabilité de droit civil des organes de révision qui sont prévus impérativement pour des formes de sociétés déterminées et qui connaissent au demeurant des régimes de res-

ponsabilité propres (cf. par exemple art. 755 CO pour la société anonyme, art. 905 CO pour la société coopérative ou, depuis le 1^{er} janvier 2006, art. 83a CC pour la fondation). D'après l'art. 755 CO, une responsabilité de l'organe de révision est donnée lorsque les conditions suivantes se présentent:

1. un dommage;
2. la violation d'une obligation;
3. un rapport de causalité adéquate;
4. une faute.

Nous estimons que la dette fiscale proprement dite n'entre pas en ligne de compte comme position de dommage. En revanche, sont sans doute compris dans le dommage à réparer les éventuelles amendes prononcées à l'encontre du contribuable, l'intérêt moratoire sur la créance fiscale ainsi que d'autres positions (par exemple, frais de procédure ou d'avocat). A notre avis, l'emploi de déclarations d'intégralité aménagées de manière correspondante ne peut libérer l'organe de révision de son obligation de procéder à une vérification de la TVA à tout le moins au moyen de sondages.

Toute inobservation par négligence de la diligence reconnue dans la branche de la révision est considérée comme une faute et peut donc former l'objet d'un grief. Elle englobe au minimum aussi des connaissances élémentaires de la TVA, une société de révision disposant d'un département fiscal devant sans doute même se faire imputer ce savoir-faire qualifié. La notion de faute est donc objectivée; par conséquent, une disculpation pour cause d'absence de savoir-faire en matière de TVA n'est jamais possible.

2.5.4. Responsabilité pénale de l'organe de révision et du réviseur

Selon Stéphane Gmünder (cf. Gmünder, p. 73), on peut observer que l'AFC adopte plus fréquemment une attitude visant à actionner, au plan pénal, également l'organe de révision. Nous estimons que l'organe de révision ne peut être l'auteur actif d'un état de fait pénal de la LTVA en raison de l'absence d'une vérification exclusive des points touchant la TVA (il conviendrait d'en juger différemment s'il exerce également une activité de conseiller par le biais de son mandat!). Ainsi, il resterait encore à examiner si l'organe de révision peut se rendre punissable en tant que (co)auteur d'une infraction par omission. A notre avis, il faut répondre à cette question par la négative, car la position de garant, nécessaire à cet effet, fait défaut. Certes, l'organe de révision s'est engagé vis-à-vis de son client, par contrat, à vérifier les comptes annuels. Cependant, il n'a pas pris en charge d'obligation envers l'Etat, par exemple pour déceler d'éventuelles erreurs en matière de TVA et assurer ainsi le substrat fiscal.

Tandis qu'il y a lieu de nier, à notre avis, une qualité d'auteur pour l'organe de révision, la société de révision peut se rendre punissable en raison des formes de participation de l'instigation ou de la complicité. Pour ce qui est de la question de savoir qui, dans ce cas, devra être sanctionné au sein de la société, il est fait référence aux explications données dans le TRES 2/2006, ch. 1.4, p. 83 s. ■

Bibliographie: cf. TRES 1.2006, p. 23

Offre de reliure du TRES 2005

Nous vous proposons une reliure de couverture maniable, esthétique et robuste pour les éditions 2005 du TRES –

l'expert fiduciaire y compris un répertoire des mots clés, dans les variantes suivantes:

- reliure des magazines 1/2005 à 6/2005 du TRES – l'expert fiduciaire y compris un répertoire des mots clés par le relieur B. Pertusini au prix de **CHF 68.–**, frais de port et TVA en sus.
Le répertoire des mots clés sera ajouté et relié gratuitement par le relieur.
Veuillez envoyer vos magazines directement jusqu'à fin juin 2006 à:
B. Pertusini, Buchbinderei, Mühlebachstrasse 17, 8008 Zurich, tél. 044 251 70 30, fax 044 252 70 30.
- Livraison de la couverture de reliure (sans reliure) avec le répertoire des mots clés au prix de **CHF 32.–**, frais de port et TVA en sus.
- Commande ultérieure des éditions 2005 manquantes au prix de **CHF 26.– par numéro**, frais de port et TVA en sus.
- Le répertoire des mots clés peut être obtenu gratuitement sur le site internet www.trex.ch ou par téléphone auprès de la rédaction (tél. 044 461 57 70).

Coupon de commande TRES 2.2006, page 95