



*Direction générale Bibliothèque,
Recherche et Documentation*

NOTE DE RECHERCHE

Sanctions pénales en cas de non-paiement de la taxe sur la valeur ajoutée

[...]

Objet: Examen des sanctions pénales prévues en cas d'omission, par l'assujetti, de verser dans le délai légal la taxe sur la valeur ajoutée, préalablement et correctement déclarée - Applicabilité desdites sanctions soumise à des conditions

[...]

Mars 2017

[...]

PLAN

Synthèse.....	p.	1
Droit belge.....	p.	13
Droit finlandais.....	p.	22
Droit hellénique.....	p.	26
Droit irlandais.....	p.	32
Droit lituanien.....	p.	37
Droit néerlandais.....	p.	42
Droit polonais.....	p.	50
Droit portugais.....	p.	58
Droit slovaque.....	p.	64
Droit suédois.....	p.	69

SYNTHÈSE

I. INTRODUCTION

1. La présente note de recherche [...] a pour objet d'examiner quels États membres [...] prévoient des sanctions pénales pour lutter contre l'omission, pour un assujetti, de verser, dans le délai légal, la taxe sur la valeur ajoutée préalablement et correctement déclarée. La note explorera en outre les conditions éventuelles liées auxdites sanctions pénales, tels qu'un seuil, exprimé en valeur monétaire, à partir duquel elles peuvent être infligées.

II. MÉTHODE

2. La note a été établie en deux étapes. Dans un premier temps, un sondage a été réalisé portant sur tous les systèmes juridiques de l'Union européenne afin d'identifier ceux qui prévoient une sanction pénale, telle que celle précisée ci-dessus. Ensuite, les ordres juridiques ayant répondu par l'affirmative, ont été inclus dans une seconde étape consistant à rédiger une contribution approfondie.
3. La présente synthèse vise à présenter et analyser les résultats de la seconde étape mentionnée.

III. DÉLIMITATIONS

4. Tout d'abord, il convient de préciser le concept de "sanction pénale" aux fins de la présente note de recherche. En effet, il pourrait être envisageable, dans certains ordres juridiques, que des sanctions pénales non spécialement prévues pour le non-paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, telles que celles prévues pour des

infractions d'abus de confiance¹, soient applicables pour sanctionner le non-paiement de la taxe sur la valeur ajoutée préalablement et correctement déclarée.

5. Il pourrait également exister des ordres juridiques où, même si une sanction est de nature formellement administrative, elle est d'une telle sévérité qu'elle pourrait être assimilée à une sanction pénale.
6. Or, la présente note de recherche porte uniquement sur les sanctions pénales mises en place pour lutter contre les défauts de versement, dans le délai légal, de la taxe sur la valeur ajoutée préalablement et correctement déclarée. Néanmoins, à titre de comparaison, il sera de surcroît étudié si de telles sanctions sont également prévues en cas de non-paiement d'autres taxes ou impôts.

IV. EN DROIT

7. [...]
8. [...] dans les ordres juridiques étudiés dans le cadre de la présente note de recherche, l'infliction d'une sanction pénale exige, comme nous allons le voir, qu'un défaut de paiement soit motivé par des raisons liées aux bénéfices économiques d'un report indu du paiement de la taxe, au favoritisme d'autres créanciers au détriment du Trésor public, ou aux fraudes telles que celle dite "de carrousel".

¹ Quoiqu'étant une infraction non pas en vertu de la législation générale de droit pénal, un délit d'abus de confiance est prévu en **droit portugais** au régime général des infractions fiscales.

A. NON-PAIEMENT D'UNE DETTE ET SANCTIONS PÉNALES

9. À titre liminaire, il peut être constaté que le principe statuant que nul ne peut être privé de sa liberté pour la seule raison qu'il ou elle n'est pas en mesure d'exécuter une obligation contractuelle est confirmé par l'article 1^{er} du protocole n° 4² à la Convention européenne des droits de l'homme et par l'article 11 de la troisième partie du Pacte international relatif aux droits civils et politiques³. Ledit principe interdit des sanctions pénales privatives de liberté, et non pas des sanctions d'amendes. En outre, ce principe ne s'applique pas à des obligations ne relevant pas du droit contractuel, dont notamment des dettes fiscales envers le Trésor.
10. Ainsi, l'application de sanctions pénales privatives de liberté ou de prison s'appliquent dans certains États membres et servent, comme nous allons le voir ci-dessous, à censurer des actes ayant un caractère de détournement au détriment du Trésor. C'est dans un souci de ne pas porter atteinte à l'égalité des créanciers, le Trésor public inclus, que les États membres prévoient des sanctions pénales en cas de non-paiement des impôts, comme, notamment, en **droit finlandais**.

B. IMPÔTS ET CONTRIBUTIONS EN GÉNÉRAL

11. L'étude des ordres juridiques sélectionnés pour la présente note de recherche démontre que le non-versement de la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas le seul à faire l'objet de sanctions pénales en cas d'une omission de paiement des sommes dus au Trésor. De même, le non-versement des impôts directs fait, dans les ordres juridiques étudiés, souvent l'objet d'une incrimination pouvant mener à des sanctions pénales.
12. Dans ce cadre, il peut être noté que le non-versement des impôts retenus à la source par un tiers est également susceptible de constituer une infraction pénale.

² Protocole n° 4 à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales, reconnaissant certains droits et libertés autres que ceux figurant déjà dans la Convention et dans le premier Protocole additionnel à la Convention. Strasbourg 16.IX.1963.

Tel est le cas en **République slovaque**. Cette sanction était également prévue en **Suède** jusqu'en 1996. La disposition prévoyait une responsabilité pénale à la charge de l'employeur en cas de non-paiement dans le délai prescrit, d'un montant correspondant à l'impôt retenu à la source ayant grevé le salaire d'un employé au titre de son impôt sur le revenu. Ladite responsabilité exigeait pourtant l'intention ou la négligence grave de la part dudit employeur, dont l'examen pouvait parfois nécessiter l'inclusion de faits survenus bien avant l'échéance dudit délai, notamment si le redevable, intentionnellement ou par négligence grave, s'était mis dans une situation l'empêchant de payer l'impôt retenu.⁴

13. En 1983, en **Suède** il avait été également proposé d'étendre ladite solution aux charges patronales et à la taxe sur la valeur ajoutée. Cependant, cette proposition, vivement critiquée, n'a pas été retenue.

C. TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

14. L'examen des différents ordres juridiques s'inscrivant dans la présente note de recherche montre que les sanctions prévues en cas de non-paiement de la taxe sur la valeur ajoutée comprennent des sanctions administratives et des sanctions pénales. Ces dernières sanctions sont des peines d'amendes et des peines privatives de liberté et notamment la peine de prison. Outre lesdites sanctions, tous les ordres juridiques étudiés prévoient également l'application d'intérêts de retard.

³ Adopté et ouvert à la signature, à la ratification et à l'adhésion par l'Assemblée générale dans sa résolution 2200 A (XXI) du 16 décembre 1966. Entrée en vigueur: le 23 mars 1976, conformément aux dispositions de l'article 49.

⁴ Il peut être noté que le législateur suédois a abrogé ladite sanction pénale en 1996, jugeant qu'une responsabilité personnelle pour les représentants du redevable de l'impôt devrait suffire pour un recouvrement efficace. Aujourd'hui, ce système de responsabilité personnelle de paiement de l'impôt est mis en question en Suède, eu égard à la Convention européenne des droits de l'Homme, notamment son article 6, l'argument étant que cette responsabilité de paiement pourrait constituer une accusation en matière pénale.

1. SANCTIONS ADMINISTRATIVES

15. Des sanctions administratives sont prévues en **Belgique**, en **Irlande**, en **Lituanie**, aux **Pays-Bas**, et au **Portugal**.⁵
16. En ce qui concerne la sévérité des sanctions administratives, il convient de relever que le **droit belge** prévoit une amende administrative égale à deux fois la taxe payée tardivement.⁶ En **droit néerlandais**, la sanction administrative peut atteindre un montant jusqu'à concurrence de 100% de l'assiette de l'amende. Au **Portugal**, des sanctions administratives sont prévues lorsqu'un assujetti – personne physique ou personne morale - ne verse pas totalement ou partiellement à l'autorité fiscale la taxe d'un montant égal ou inférieur à 7 500 euros. Dans ce cas de figure, l'assujetti peut être condamné à une amende d'un montant variable selon que l'infraction est commise délibérément ou par négligence. De même, lorsque le montant de la taxe due est supérieur à 7 500 euros, une sanction administrative est prévue quand la période de défaut de paiement ne dépasse pas les 90 jours. En cas d'imposition de sanctions administratives à des personnes morales, leurs représentants ne sont pas, en principe, personnellement tenus responsables pour le paiement de cette sanction, bien que, dans certaines circonstances, ils puissent être tenus solidairement responsables pour le paiement de ces sanctions.

2. SANCTIONS PÉNALES

17. Neuf États membres prévoient des sanctions pénales applicables pour le non-versement, dans le délai légal, de la taxe sur la valeur ajoutée préalablement et correctement déclarée.

⁵ Aux **Pays-Bas** et au **Portugal**, le montant de la sanction administrative est déterminé en fonction de l'intention, de l'imprudence ou de la négligence auprès du redevable.

⁶ Il est à préciser que cette sanction administrative ne peut pas être cumulée avec une sanction pénale pour la même omission de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée. En effet, ladite sanction administrative a été jugée de nature pénale par la Cour constitutionnelle belge.

18. Lesdits États sont la **Belgique**, la **Finlande**, la **Grèce**, l'**Irlande**, la **Lituanie**, les **Pays-Bas**, la **Pologne**⁷, le **Portugal**, et la **République slovaque**. Il convient de noter que les sanctions pénales prévues dans les ordres juridiques concernés visent aussi bien la taxe sur la valeur ajoutée que d'autres impôts ou taxes. En **Grèce**, les sanctions pénales diffèrent selon l'impôt ou la taxe non payé.
19. À l'exception du **droit portugais**, les études des ordres juridiques énumérés n'ont pas montré que lesdites sanctions ont été introduites dans un souci de protéger également les moyens propres de l'Union européenne. Dans trois États membres, à savoir la **Finlande**, la **Lituanie**, et la **République slovaque**, la sanction pénale pour l'omission de versement de la taxe sur la valeur ajoutée dans le délai prévu à cet égard a été introduite bien avant l'adhésion de l'État concerné à l'Union européenne.
20. Les sanctions pénales prévues dans lesdits ordres juridiques comprennent des peines d'amendes et des peines privatives de liberté, notamment des peines de prison. À cet égard, il convient de noter que la **Pologne** ne prévoit qu'une amende comme sanction pénale en cas de non-versement d'un impôt ou d'une taxe. Néanmoins, en cas de non-paiement de ladite amende, celle-ci peut être transformée en peine privative de liberté.
21. Dans d'autres ordres juridiques, notamment les **droits belge, irlandais et slovaque**, il est possible de cumuler les amendes pénales et les peines de prison pour une même personne concernant la même infraction censurant le non-paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

3. ÉLÉMENT MATÉRIEL ET ÉLÉMENT MORAL

22. Les ordres juridiques examinés prévoient pourtant, outre l'*élément matériel*, à savoir le non-paiement de la taxe sur la valeur ajoutée en temps utile, un *élément moral*, qui consiste en l'intention du redevable d'enfreindre l'obligation de payer

⁷ Cependant, en Pologne, le non-paiement doit être de manière persistante pour relever de la sanction pénale.

la taxe sur la valeur ajoutée, ou encore, dans certains ordres juridiques, la négligence dudit redevable.

23. En ce concerne l'élément moral, deux objectifs reprochés par les législateurs peuvent être identifiés: premièrement, l'objectif d'enrichissement personnel ou d'autrui (**droit finlandais**), ou l'obtention d'un avantage illicite (**droit belge**), et deuxièmement, l'objectif de nuire au Trésor public (**droits portugais et slovaque**)⁸ et même aux intérêts non fiscaux (**droit belge**).
24. À cet égard, le **droit belge** exige soit une intention frauduleuse soit un dessein de nuire. L'intention frauduleuse peut, en ce sens, viser à éluder le paiement de la taxe en vue de la détourner créant ainsi un avantage illicite en faveur du redevable ou à autrui.
25. En **droit lituanien**, l'intention incriminée signifie que l'assujetti est conscient d'avoir soumis la déclaration d'impôt et de son devoir de verser les taxes dues, sans pour autant exécuter ladite obligation de paiement tout en sachant que l'administration fiscale lui a envoyé un rappel de paiement indiquant la date d'échéance dudit paiement.
26. En **Pologne**, la sanction pénale suppose que l'auteur de l'infraction ait commis l'omission intentionnellement (dol direct). Ladite intention du redevable de ne pas payer la taxe doit être revêtue d'une attitude de caractère négatif (*dolus coloratus*) qui, en cumul avec un aspect temporel, constitue la condition nécessaire pour que le non-paiement soit caractérisé de "manière persistante", et ainsi considéré comme répréhensible. Aux **Pays-Bas**, outre le dol, le dol éventuel s'applique dans le cas où le redevable accepte ladite omission.

⁸ Aux **Pays-Bas**, l'absence dans la disposition pénale d'un critère exigeant l'intention de désavantager le Trésor public a été critiquée, eu égard au risque d'une infraction de sanctions pénales aux assujettis bien intentionnés.

27. Selon le **droit irlandais**, l'incrimination de l'omission de verser l'impôt ou la taxe vise l'intention de non-paiement (*mens rea*) tandis que, en **droit portugais**, elle vise également le non-paiement par négligence.

4. SEUILS D'INCRIMINATION

28. La grande majorité des ordres juridiques étudiés prévoient des seuils pour les sanctions pénales selon le montant impayé. Tel est notamment le cas en **Grèce**, où non seulement des seuils basés sur les montants impayés sont prévus, mais où des seuils différents s'appliquent selon la nature de l'impôt non payé. Ainsi, le non-paiement de la taxe sur la valeur ajoutée est susceptible d'engendrer une sanction pénale lorsque le montant impayé dépasse le seuil de 50 000 euros (délit), ou de 100 000 euros (crime), pour chaque période d'imposition ou chaque exercice financier, tandis que, pour l'impôt sur le revenu, les seuils respectifs s'élèvent à 100 000 euros et 150 000 euros respectivement pour chaque période d'imposition ou exercice financier. Dès lors, lesdites sanctions pourraient œuvrer en faveur des moyens propres de l'Union européenne par rapport aux moyens nationaux.
29. En **Lituanie**, des seuils se référant au montant impayé s'appliquent, un premier allant jusqu'à 380 euros, un deuxième jusqu'à 19 000 euros, et un troisième visant les montants supérieurs à 19 000 euros. Tous les non-paiements peuvent faire l'objet de sanctions pénales, indépendamment du montant en question, bien que seul le non-paiement des montants relevant des deux seuils supérieurs soit passible de peines de prison. Également en **droit portugais**, des seuils s'appliquent, un premier étant fixé à 7 500 euros, en-dessous duquel le non-paiement n'est pas susceptible d'engendrer une peine, et un deuxième fixé à 50 000 euros. Déjà à partir du premier seuil, des peines de prison sont prévues. En **droit slovaque**, un seuil de 2 660 euros est prévu en-dessous duquel aucune peine n'est applicable. Des peines de prison sont prévues à partir d'un impayé d'au moins 2 660 euros, les peines d'emprisonnement les plus sévères s'imposant à partir d'une somme de 133 000 euros. Il convient de noter que, dans les trois

ordres juridiques, les seuils prévus s'appliquent de la même façon, quel que soit la taxe ou l'impôt en question.

30. La **législation néerlandaise** ne prévoit pas de seuil pour l'incrimination de l'omission de verser les impôts au Trésor public. Cependant, selon les règles régissant la coordination entre l'autorité fiscale et le parquet, des seuils s'appliquent tout de même dans la pratique. En effet, en-dessous de 20 000 euros, l'autorité fiscale n'examinera pas si la survenance de l'impayé devrait être notifiée au parquet, et seuls les montants supérieurs à 100 000 euros feront obligatoirement l'objet d'une telle notification. La **Pologne** ne prévoit également pas de seuil pour qu'une contravention fiscale soit retenue.

5. AUTRES CONSÉQUENCES

31. Le fait de ne pas payer les impôts dus dans le délai prévu peut engendrer pour le redevable d'autres conséquences que des sanctions pénales. Ainsi, tous les ordres juridiques examinés prévoient l'application d'intérêts de retard en cas de non-paiement de la taxe sur la valeur ajoutée. À cet égard, il peut être noté qu'en **Grèce**, l'État a expressément déclaré que l'intérêt de retard ne vise pas à punir, mais à réparer le dommage causé au Trésor par un paiement tardif.
32. D'autres conséquences peuvent être la déchéance de l'exercice d'une activité commerciale ou professionnelle (tel est notamment le cas en **Belgique**, aux **Pays-Bas** et en **République slovaque**), ou la purge de l'enregistrement en tant qu'entrepreneur au registre (en **Suède**).

6. CAUSE EXONÉRATOIRE OU ATTÉNUATION

33. Plusieurs ordres juridiques prévoient comme cause exonératoire le cas de difficultés de paiement afférents aux impôts et notamment de la taxe sur la valeur ajoutée. Tel est le cas en **droits finlandais** et **slovaque**, en vertu desquels la sanction pénale peut être infligée uniquement si le non-paiement de la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas dû à une insolvabilité. Cependant, en **droit finlandais**, lors de la détermination de cette insolvabilité, est pris en considération la question

de savoir si les agissements du redevable ayant mené à ladite insolvabilité ont privilégié certains créanciers au détriment du Trésor public. En ce qui concerne les omissions de paiement peu importantes, il n'y aura pas d'infraction si ce méfait est remédié sans retard ou si le redevable a convenu avec l'autorité fiscale d'un échéancier de paiement et le respecte. En revanche, en **droit slovaque**, l'insolvabilité semble en soi exclure toute faute intentionnelle de la part du redevable.

34. En **droit lituanien**, un raisonnement identique à celui du **droit finlandais** s'applique. Ainsi, lorsque le redevable se trouve dans une situation d'insolvabilité survenue *avant* l'échéance de la dette fiscale, la responsabilité pénale n'est pas engagée, tandis que dans une situation d'insolvabilité délibérée, le redevable n'est pas exonéré de sa responsabilité pénale.
35. En vertu de la **léislation polonaise**, l'exemption de la peine est possible à condition que la totalité de l'impôt dû soit versée avant que la procédure visant la condamnation pour l'infraction de non-paiement n'ait été entamée. En **droit slovaque**, la somme due doit être versée, au plus tard, le jour suivant celui de la prise de connaissance par l'assujetti des résultats de l'enquête pénale, tandis qu'en **droit portugais**, le paiement de la prestation dans une période maximale de cinq ans à compter de la condamnation pénale peut donner lieu au sursis de l'exécution de la peine de prison.
36. En revanche, le **droit lituanien** prévoit qu'un paiement de la dette fiscale après le délai de paiement ne saurait exonérer le redevable de sa responsabilité pénale. Cependant, un tel paiement peut être pris en compte par le juge pénal afin d'atténuer la sanction imposée. Certaines actions prises de la part du redevable peuvent aller dans le même sens, comme la réparation volontaire du dommage survenu suite au non-paiement de la taxe.
37. En **droits hellénique et portugais**, un assujetti qui prouve sa faiblesse financière peut se voir accorder un échelonnement du paiement de la taxe. Cette mesure est accordée sur demande de l'assujetti, même si celle-ci est présentée après le délai

légal de paiement de la taxe. En **Grèce**, l'assujetti peut également transférer son droit de propriété sur des biens immeubles à des tiers, cédant simultanément sa créance à l'État. Également en **droit néerlandais**, l'incapacité de payer peut exonérer le redevable de sa responsabilité pénale, pourvu que le percepteur en soit informé dans les meilleurs délais, ou que le redevable ait demandé le report dudit paiement. Il semble que, dans ce dernier ordre juridique, l'incapacité de payer suffise comme cause exonératoire, sans égard aux mauvaises intentions éventuelles du débiteur, tant qu'une demande de report du paiement a été présentée.

38. En **droit irlandais**, seules les peines pécuniaires sont susceptibles de faire l'objet de mesures atténuantes.
39. Enfin, en **droit portugais**, le non-versement total ou partiel de la taxe sur la valeur ajoutée n'est punissable que lorsque l'assujetti a effectivement reçu la taxe de ses clients.

V. CONCLUSION

40. L'étude des ordres juridiques sélectionnés pour la présente note de recherche démontre que des sanctions pénales peuvent être infligées en cas d'omission, pour un assujetti, de verser, dans le délai légal, la taxe sur la valeur ajoutée préalablement et correctement déclarée. Or, normalement le non-versement, non seulement de la taxe sur la valeur ajoutée, mais aussi l'omission de payer d'autres impôts, relèvent de ladite incrimination.
41. Outre l'élément matériel du non-paiement de la taxe, un élément moral consistant en l'intention du redevable d'enfreindre l'obligation de payer la taxe sur la valeur ajoutée, ou encore, dans certains ordres juridiques, la négligence dudit redevable, est requis pour l'infliction de la sanction pénale.
42. Pour différencier les infractions selon leur gravité, des seuils basés sur le montant impayé sont appliqués, soit à la base de dispositions prévues dans la loi, soit dans

la pratique, lorsqu'uniquement des infractions atteignant certains montants font l'objet d'une poursuite pénale. Dans un cas, les seuils appliqués diffèrent selon la nature de l'impôt impayé.

43. Enfin, des causes exonératoires s'appliquent dans les ordres juridiques étudiés. À titre d'exemple, des difficultés financières peuvent exclure la responsabilité pénale du redevable, au moins quand ladite insolvabilité n'est pas délibérée, mais également lorsque l'assujetti n'a pas reçu lui-même le paiement de la taxe par ses clients. Un paiement de la taxe après le délai prévu, mais avant l'ouverture de la procédure pénale peut avoir un effet exonératoire ou du moins atténuant en ce qui concerne l'infliction d'une sanction pénale.

[...]

DROIT BELGE

I. INTRODUCTION

1. À titre liminaire, il convient de remarquer que le droit pénal fiscal belge a fait l'objet d'une uniformisation qui a principalement été mise en œuvre par la loi de redressement du 10 février 1981 en matière de répression pénale de la fraude fiscale.¹ Cette loi unifie les différents codes fiscaux à l'exception de celui relatif aux douanes et accises. Cela explique la similarité des incriminations prévues par les différentes sources de droit fiscal qu'il s'agisse d'impôts directs ou indirects (code des impôts sur le revenu, code de la TVA, code des successions, etc.).²
2. Cette situation implique également que certains principes sont communs aux infractions prévues par les différentes réglementations fiscales, dont, notamment, l'incrimination pénale de toute violation, commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, des dispositions des codes fiscaux ainsi que de leurs arrêtés d'exécution.³
3. Concernant la TVA, l'incrimination pénale précitée est prévue par l'article 73 du code de la TVA. Il convient de spécifier, à cet égard, que la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe "*una via*" dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales,⁴ a considérablement augmenté le montant des amendes pénales sanctionnant les infractions prévues par le code de la TVA. Le montant maximal a en effet été quadruplé.
4. Outre la peine pénale précitée, le code de la TVA prévoit d'autres peines pénales, ainsi que, dans son article 70, la possibilité d'infliger une amende fiscale pour toute infraction à l'obligation d'acquitter de la taxe.
5. Les deux types de sanctions, à savoir les sanctions pénales et les sanctions administratives, seront discutés ci-dessous, avec une attention accrue sur les premières sanctions, dénommées "peines correctionnelles" dans le code de la TVA.

¹ M.B. du 14 février 1981, p. 1.714.

² Godin, L., Van Overtveldt, J., Quelques particularités de la répression pénale de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, dans "La fraude à la TVA en matière pénale", Larcier, 2013, p. 122 et 123.

³ Godin, L., Van Overtveldt, J., Quelques particularités de la répression pénale de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, dans "La fraude à la TVA en matière pénale", Larcier, 2013, p. 122 et 123.

⁴ M.B. du 22 octobre 2012, p. 64312.

II. LE CADRE JURIDIQUE

A. SANCTIONS ADMINISTRATIVES

6. En vertu de l'article 70, paragraphe 1, du code de la TVA belge, "[p]our toute infraction à l'obligation d'acquitter la taxe, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement".
7. Il est, ensuite, précisé que "l'amende est due individuellement par chacune des personnes qui [...] sont tenues au paiement de la taxe".

B. SANCTIONS PÉNALES

1. EMPRISONNEMENT ET/OU AMENDE

8. L'article 73 du code de la TVA, prévoit que "[s]era puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 à 500 000 euros ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du présent code ou des arrêtés pris pour son exécution."
9. La loi portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, du 17 juin 2013,⁵ a ajouté à l'article 73 du code de la TVA que "[s]i les infractions visées à l'alinéa 1^{er} ont été commises dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non, le coupable est puni d'un emprisonnement de huit jours à cinq ans et d'une amende de 250 à 500 000 euros ou de l'une de ces peines seulement."
10. L'incrimination pénale de l'article 73 du code de la TVA est particulièrement large et vise toute violation du code de la TVA. Elle a été critiquée à de nombreuses reprises pour défaut de précision, ne facilitant pas la tâche des juridictions nationales et risquant de nuire à la sécurité juridique. Par ailleurs, il est soutenu que le législateur a donné un véritable "blanc-seing" pénal, dans la mesure où toutes les futures dispositions légales et réglementaires prises dans le cadre de l'application du code de la TVA seront automatiquement sanctionnées pénalement.⁶

a) ÉLÉMENT MATÉRIEL

11. L'élément matériel de l'infraction sanctionnée par l'article 73 du code de la TVA correspond à une violation des dispositions de ce code et des dispositions adoptées dans le cadre de son application.

⁵ M.B. du 28 juin 2013.

⁶ Godin, L., Van Overtveldt, J., Quelques particularités de la répression pénale de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, dans "La fraude à la TVA en matière pénale", Larcier, 2013, p. 123. Voir également, Claes, A., BTW-Carrousel, De Boeck & Larcier, 2005, p. 143, ainsi que de Nauw, A., Fiscaal Strafrecht en Strafprocesrecht, Intersentia, Anvers, 2007, p. 4 et suiv.

12. Aux fins de cette note de recherche, il convient de spécifier qu'en vertu de l'article 53, paragraphe 1, point 3, du code de la TVA, l'assujetti est tenu à l'obligation de payer la taxe.⁷ Par conséquent, l'assujetti qui, bien qu'il dépose une déclaration correctement complétée n'acquiesce pas la taxe, viole l'article 53, paragraphe 1, point 3, du code de la TVA.⁸

b) ÉLÉMENT MORAL

13. Pour être pénalement punissable, la violation d'une disposition du code de la TVA ou de ses arrêtés d'exécution doit être commise "avec une intention frauduleuse ou à dessin de nuire".

14. Par intention frauduleuse, il faut entendre "l'intention de procurer à soi-même ou à autrui un profit ou un avantage illicite".⁹ Il est soutenu, dans la doctrine, que cette définition particulièrement large permet de sanctionner de multiples comportements au-delà même de la fraude fiscale. En effet, si, en matière de fraude dite "carrousel", il ne fait aucun doute que l'intention d'éluder le paiement de la taxe en vue de la détourner à son profit constitue une intention frauduleuse, il ne serait cependant pas nécessaire que l'auteur d'une infraction à l'article 73 du code de la TVA poursuive un but fiscal.¹⁰ Il suffirait que cet auteur ait voulu se procurer ou procurer à autrui un autre avantage illicite, quel qu'il soit¹¹.

15. Par dessein de nuire, il faut entendre "le but de nuire aux droits ou aux intérêts d'un tiers".¹² Il semble de nouveau s'agir d'une notion très ouverte permettant de sanctionner l'atteinte à tout intérêt en ce compris les intérêts non fiscaux. Il ressort

⁷ Cette disposition dispose que: "L'assujetti, à l'exclusion de celui qui n'a aucun droit à déduction, est tenu aux obligations suivantes: 1° déposer une déclaration lors du commencement, du changement ou de la cessation de son activité; 2° remettre, chaque mois, une déclaration dans laquelle il indique: a) le montant des opérations visées par le présent code qu'il a effectuées ou qui lui ont été fournies au cours du mois précédent dans le cadre de son activité économique; b) le montant de la taxe exigible, des déductions à opérer et des régularisations à effectuer; c) les données que le Roi juge nécessaires pour satisfaire aux dispositions prises par la Communauté en matière de statistiques et pour assurer le contrôle de l'application de la taxe; 3° acquiescer, dans le délai fixé pour le dépôt de la déclaration prévue au 2°, la taxe qui est due. Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, l'assujetti visé à l'article 56bis est tenu aux obligations prévues à l'alinéa 1^{er}, 1°.

⁸ Godin, L., Van Overtveldt, J., Quelques particularités de la répression pénale de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, dans "La fraude à la TVA en matière pénale", Larcier, 2013, p. 125.

⁹ Godin, L., Van Overtveldt, J., Quelques particularités de la répression pénale de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, dans "La fraude à la TVA en matière pénale", Larcier, 2013, p. 130. Voir également, Cass. 22 février 1977, Pas., 1977, I, 659 et Legros, R., L'élément moral dans les infractions, Liège-Paris, 1952, p. 233, n° 278.

¹⁰ Spreutels, J., Roggen, F., Roger France, E., Droit pénal des affaires, Bruylant, 2005, p. 828.

¹¹ Godin, L., Van Overtveldt, J., Quelques particularités de la répression pénale de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, dans "La fraude à la TVA en matière pénale", Larcier, 2013, p. 130.

¹² Cass., 14 février 2001, Pas., 2001, I, 91.

de la doctrine qu'il n'est pas nécessaire que l'objectif poursuivi soit atteint.¹³ Pour satisfaire à la condition prévue par la loi, il suffirait que le risque de lésion de l'intérêt du tiers existe même si l'objectif poursuivi n'est finalement pas atteint.¹⁴

2. RÉVOCATION ET FERMETURE DES ÉTABLISSEMENTS

16. En vertu de l'article 73ter du code de la TVA, en condamnant le titulaire d'une des professions énumérées¹⁵ dans cette disposition du chef de l'une des infractions visées aux articles 71 et 73bis dudit code, le jugement pourra lui interdire, pour une durée de trois mois à cinq ans, d'exercer directement ou indirectement, à quelque titre que ce soit, les professions susvisées.
17. Par ailleurs, le juge pourra, en motivant sa décision sur ce point, ordonner la fermeture pour une durée de trois mois à cinq ans, des établissements de la société, l'association, le groupement ou l'entreprise dont le condamné est dirigeant, membre ou employé.
18. L'article 73quater dudit code de la TVA y ajoute que celui qui, directement ou indirectement, enfreindra l'interdiction ou la fermeture prononcée en vertu de l'article 73ter précité, sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 à 500 000 euros ou de l'une de ces peines seulement.

3. RESPONSABILITÉ PERSONNELLE

19. S'agissant de la responsabilité personnelle du paiement de la TVA due, l'article 73sexies du code de la TVA dispose que "[l]es personnes qui auront été condamnées comme auteurs ou complices d'infractions visées aux articles 73 et 73bis seront solidairement tenues au paiement de l'impôt élué. Les personnes physiques ou morales seront civilement et solidairement responsables des amendes et frais résultant des condamnations prononcées en vertu des articles 73 à 73quater contre leurs préposés ou leurs administrateurs, gérants ou liquidateurs".

4. PUBLICATION D'UNE DÉCISION

20. En vertu de l'article 73septies du code de la TVA, "[l]e juge pourra ordonner que tout jugement ou arrêt portant condamnation à une peine d'emprisonnement prononcée en vertu des articles 73, 73bis et 73quater, soit affiché dans les lieux qu'il

¹³ Godin, L., Van Overtveldt, J., Quelques particularités de la répression pénale de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, dans "La fraude à la TVA en matière pénale", Larcier, 2013, p. 130 et 131.

¹⁴ Cass. 10 novembre 1947, Pas. I, 470; Thevissen, P., Fraude fiscale, Postal Memorialis, 2008, F47/7.

¹⁵ Il s'agit, tout d'abord, des conseillers fiscaux, des agents d'affaires, et des experts en matière fiscale ou comptable. En outre, est visée toute autre profession qui a pour objet de tenir ou d'aider à tenir les écritures comptables d'une ou de plusieurs personnes redevables de la taxe que ce soit pour compte propre ou comme dirigeant, comme membre ou comme employé de société, association, groupement ou entreprise quelconque. Enfin, est mentionnée la profession consistant à conseiller ou à aider une ou plusieurs personnes redevables de la taxe, dans l'exécution des obligations définies par le code de la TVA ou par les arrêtés pris pour son exécution.

détermine et soit publié, éventuellement par extrait, selon le mode qu'il fixe, le tout aux frais du condamné. Il pourra en être de même de toute décision prononcée en vertu de l'article 73ter, portant interdiction d'exercer une activité professionnelle en Belgique ou ordonnant la fermeture d'établissements exploités dans le pays".

C. INTÉRÊTS DE RETARD

21. En vertu de l'article 91, paragraphe 1, du code de la TVA, un intérêt de 0,8% est exigible de plein droit si la taxe n'a pas été payée.

D. CONFISCATION

22. L'article 42 du code pénal belge¹⁶ prévoit un régime de confiscation spéciale qui s'appliquerait non seulement aux infractions prévues par le code pénal, mais également à celles sanctionnées par les dispositions pénales des lois particulières. Les délits fiscaux pourraient donc donner lieu à une confiscation.¹⁷
23. Ainsi, en application de l'article 43 du code pénal, le juge doit ordonner la confiscation de l'objet, pour autant qu'il appartienne au condamné, et du produit des crimes et délits, ainsi que, lorsque la loi le prévoit, des contraventions. Il s'agit des biens visés par les deux premiers paragraphes de l'article 42, à savoir les choses formant l'objet de l'infraction, celles qui ont servi ou qui ont été destinées à la commettre, et celles qui ont été produites par l'infraction.
24. En revanche, en vertu de l'article 43bis, première alinéa, du code pénal, le juge peut confisquer les avantages patrimoniaux tirés de n'importe quelle infraction ainsi que les biens et valeurs qui leur ont été substitués et les revenus de ces avantages investis, pour autant que cette confiscation soit requise par le ministère public. Cette confiscation facultative ne peut donc intervenir qu'à l'issue d'un débat judiciaire qui doit nécessairement être initié par une demande de la partie publique poursuivante.
25. Par "avantages patrimoniaux", on entend tout avantage économique tiré d'une infraction pénale.¹⁸ En matière de la TVA, la notion d'avantages tirés de l'infraction recouvre deux réalités, à savoir, d'une part, le produit économique obtenu grâce à la participation à la fraude et, d'autre part, le crédit de taxe créé artificiellement.¹⁹ Le

¹⁶ En vertu de cette disposition, "la confiscation spéciale s'applique: 1° Aux choses formant l'objet de l'infraction et à celles qui ont servi ou qui ont été destinées à la commettre, quand la propriété en appartient au condamné; 2° Aux choses qui ont été produites par l'infraction. (3° Aux avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction, aux biens et valeurs qui leur ont été substitués et aux revenus de ces avantages investis.)".

¹⁷ Godin, L., Van Overtveldt, J., Quelques particularités de la répression pénale de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, dans "La fraude à la TVA en matière pénale", Larcier, 2013, p. 147.

¹⁸ Cass., 22 octobre 2003, conclusions de l'avocat général Jean Spreutels, J.T., 2004, p. 355. Voir également, Godin, L., Van Overtveldt, J., Quelques particularités de la répression pénale de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, dans "La fraude à la TVA en matière pénale", Larcier, 2013, p. 147.

¹⁹ Louveaux, H., Le délit de fraude fiscale et la confiscation des avantages tirés de l'infraction, note sous Cass. 22 octobre 2003, R.G.C.F., 2005, p. 117.

produit économique de participation à la fraude s'entend, par exemple, de la taxe non payée.²⁰

III. CHOIX ENTRE UNE SANCTION PÉNALE ET ADMINISTRATIVE

A. PRINCIPE D'UNA VIA

26. Par la loi instaurant le principe "*una via*" dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, du 20 septembre 2012,²¹ le législateur belge a tenté de supprimer le cumul entre sanctions pénales et sanctions administratives en Belgique.
27. En effet, avant cette date, le code de la TVA autorisait expressément le cumul entre les peines pénales et les sanctions administratives. Toutefois, par arrêt du 5 février 1999, la Cour de cassation a assimilé la sanction administrative à une sanction pénale au sens de la Convention européenne des droits de l'homme.²² Cette assimilation de l'amende administrative à une amende pénale posait, partant, la question de cumul de ces deux types de sanction.
28. Par conséquent, la loi du 20 septembre 2012, précitée, a complété, par un second paragraphe, l'article 72 du code de la TVA, prévoyant qu'à l'exception de celles qui figurent aux articles 73, 73bis et 73quater, toutes les amendes prévues dans le code de la TVA sont des amendes fiscales.
29. Aux termes de ce second paragraphe, "[s]ans préjudice de la validité des actes administratifs ou judiciaires accomplis en vue de l'établissement ou du recouvrement de la dette fiscale, l'exigibilité des amendes fiscales et le cours de la prescription de l'action en recouvrement sont suspendus si le ministère public exerce l'action publique visée à l'article 74. La saisine du tribunal correctionnel rend les amendes fiscales définitivement non exigibles. Par contre, l'ordonnance de non-lieu met fin à la suspension de l'exigibilité et à la suspension de la prescription".
30. Toutefois, ce paragraphe a été annulé suite à l'arrêt du 3 avril 2014 de la Cour constitutionnelle.²³ Or, dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle a jugé que le législateur belge a méconnu le principe de *ne bis in idem* en permettant au ministère public d'engager des poursuites pénales (en ouvrant ou en ne clôturant pas une information judiciaire ou en mettant en mouvement l'action publique) contre une

²⁰ Godin, L., Van Overtveldt, J., Quelques particularités de la répression pénale de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, dans "La fraude à la TVA en matière pénale", Larcier, 2013, p. 148.

²¹ M.B. du 22 octobre 2012, p. 64312.

²² Cass. 5 février 1999, F.J.F. 2000/4.

²³ Arrêt de la Cour constitutionnelle, n° 61/2014 du 3 avril 2014; disponible sous le lien suivant: <http://www.const-court.be/public/f/2014/2014-061f.pdf>.

personne qui a déjà fait l'objet, pour des faits en substance identiques, d'une sanction administrative, à caractère pénal, devenue définitive, ainsi qu'en autorisant que cette personne soit renvoyée, en raison de faits en substance identiques, devant une juridiction pénale ou, si cette juridiction était déjà saisie, en lui permettant de continuer l'examen en cause.

31. En effet, selon la Cour constitutionnelle, l'amende fiscale, au sens de l'article 70 du code de la TVA a un caractère répressif prédominant et constitue dès lors une sanction de nature pénale au sens de l'article 4 du septième protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.
32. Par ailleurs, l'amende fiscale prévue à cette même disposition réprime des faits qui sont en substance identiques, quand bien même l'article 73 du code de la TVA requiert pour l'application de la sanction pénale qu'il prévoit que soit constatée une intention frauduleuse ou un dessein de nuire.
33. Il s'ensuit, selon la Cour constitutionnelle, que l'amende administrative infligée de façon définitive au contribuable s'oppose à de nouvelles poursuites pénales à son encontre pour des faits qui, comme les incriminations contenues à l'article 73 du code de la TVA, sont en substance identiques à ceux pour lesquels il a déjà été condamné.

B. COORDINATION AVEC LE PARQUET

34. En vertu de l'article 74 du code de la TVA, l'action publique est exercée par le ministère public. Le ministère public dispose d'un pouvoir d'initiative pour intenter des poursuites relatives à des infractions pénales dont il a connaissance par une voie différente de celle de l'Administration.
35. Cependant, ce sont le plus souvent les fonctionnaires fiscaux qui, à l'occasion de leurs contrôles, sont les premiers à détecter la fraude. La transmission de ce type d'informations au ministère public est organisée par la loi.²⁴
36. En vertu de l'article 29 du code d'instruction criminelle belge, les fonctionnaires de l'Administration générale de la fiscalité, de l'Administration générale de la perception et du recouvrement, de l'Administration générale de la documentation patrimoniale et de l'Administration générale de l'Inspection spéciale des Impôts, portent, après avoir obtenu l'autorisation du conseiller général dont ils dépendent, à la connaissance du procureur du Roi, les faits pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution.
37. Le troisième paragraphe de cette même disposition prévoit que le conseiller général précité ou le fonctionnaire qu'il désigne peut, dans le cadre de la lutte contre la

²⁴ Godin, L., Van Overtveldt, J., Quelques particularités de la répression pénale de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, dans "La fraude à la TVA en matière pénale", Larcier, 2013, p. 104.

fraude fiscale, se concerter sur des dossiers concrets avec le procureur du Roi. Le procureur du Roi peut poursuivre les faits pénalement punissables dont il a pris connaissance lors de la concertation. La concertation peut aussi avoir lieu à l'initiative du procureur du Roi. Les autorités policières compétentes peuvent participer à la concertation.

38. En pratique, dans un esprit d'efficacité, la fraude fiscale autre que de grande envergure est traitée au niveau des administrations fiscales. Il est considéré souhaitable d'appliquer à leur encontre des sanctions administratives.²⁵
39. Par ailleurs, lorsqu'en raison d'une coopération du contribuable ou du redevable qui participe au redressement de l'impôt ou des droits éludés, et qu'il n'y a pas de nécessité ou de plus-value à avoir recours à la voie pénale, il est considéré préférable de traiter même la fraude fiscale grave et organisée au niveau des administrations fiscales et de n'appliquer que des sanctions administratives.²⁶
40. En vertu de la circulaire de l'Administration des Affaires Fiscales du 23 octobre 2012, concernant la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe "*una via*" dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, le recours à la voie pénale devrait se limiter aux cas de fraudes fiscales les plus graves nécessitant la mise en œuvre des méthodes d'investigations et des sanctions propres aux infractions pénales, à l'exclusion de toutes sanctions administratives.²⁷
41. Enfin, la concertation entre les autorités judiciaires, policières et fiscales est aussi basée sur le principe de subsidiarité. Ce principe implique que la recherche, y compris la constatation de fraude fiscale et la détermination de la dette fiscale, et le recouvrement restent du ressort des administrations fiscales avec tous les moyens légaux dont elles disposent. Si ces moyens légaux ne suffisent pas pour s'attaquer à la fraude fiscale et la sanctionner, les moyens d'enquête du pouvoir judiciaire devraient pouvoir être déployés dans les limites prescrites par la loi.²⁸

IV. CONCLUSION

42. Au vu de ce qui précède, il peut être conclu que le défaut ou le retard de paiement de la TVA expose le contribuable à une amende égale au double de la taxe éludée ou versée tardivement.

²⁵ Circ. AAF n° 9/2012, 23 octobre 2012, www.fisconet.fgov.be, p. 1.

²⁶ Circ. AAF n° 9/2012, 23 octobre 2012, www.fisconet.fgov.be, p. 1.

²⁷ Circ. AAF n° 9/2012, 23 octobre 2012, www.fisconet.fgov.be, p. 2.

²⁸ Circ. AAF n° 9/2012, 23 octobre 2012, www.fisconet.fgov.be, p. 6.

43. Par ailleurs, en cas d'une infraction particulièrement grave, l'assujetti peut être poursuivi pénalement.
44. Par deux lois datant du 20 septembre 2012 et du 17 juin 2013, les sanctions pénales ont été alourdies.
45. Depuis lors, est puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 à 500 000 euros ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du code de la TVA ou des arrêtés pris pour son exécution.
46. Si les infractions ont été commises dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non, le coupable est puni d'un emprisonnement de huit jours à cinq ans et d'une amende de 250 à 500 000 euros ou de l'une de ces peines seulement.
47. Le droit pénal fiscal belge ayant fait l'objet d'une uniformisation, le même système répressif peut être retrouvé dans d'autres lois fiscales, telle que le code des impôts sur le revenu.²⁹

[...]

²⁹ Voir l'article 449 du code des impôts sur le revenu.

DROIT FINLANDAIS

I. GÉNÉRALITÉS

1. Il est possible d'infliger des sanctions pénales pour lutter contre le comportement consistant à omettre de verser, dans le délai légal, la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la "TVA") préalablement et correctement déclarée mais une telle possibilité existe uniquement si le non-paiement n'est pas dû à une insolvabilité. La responsabilité pénale peut également conduire à une responsabilité civile: le coupable peut être condamné à payer des dommages-intérêts à l'État.
2. La législation ne prévoit pas de sanctions administratives (comme l'augmentation d'impôt) en ce qui concerne l'omission du versement de la taxe sur la valeur ajoutée dans les délais impartis.
3. Une omission de versement de la TVA déclarée dans le délai légal entraîne une sanction économique: l'assujetti s'expose à des intérêts de retard.
4. Selon l'article 188 de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée, la TVA est imposée à l'assujetti et aux personnes responsables de son versement. Ces personnes sont solidairement responsables de la taxe.¹ La société en nom collectif et la société en commanditaire sont considérées comme des assujettis indépendants mais leurs associés peuvent également être responsables de la TVA. Tel est le cas en ce qui concerne les associés d'une société en nom collectif et les associés commandités d'une société en commandite. En outre, les actionnaires d'une société anonyme non encore enregistrée sont toutefois responsables des taxes relatives à celle-ci. De plus, les associés d'un groupe d'entrepreneurs sont également solidairement responsables de la TVA imposée audit groupe. Enfin, les entrepreneurs formant un groupe d'assujettis² sont responsables de la TVA imposée audit groupe.
5. La loi sur la procédure relative aux taxes devant être versées par les assujettis de leur propre initiative³ contient des règles générales concernant la déclaration, l'imposition et le versement desdites taxes. Les assujettis déclarent leurs taxes par voie électronique et l'autorité fiscale se charge de faire apparaître le montant dû sur la plateforme électronique "OmaVero". À la fin de chaque mois calendaire, l'assujetti reçoit le détail de ses obligations.
6. Le recouvrement des impôts est régi par la loi sur la perception des impôts.⁴ Le chapitre 7 de ladite loi prévoit les règles sur le recouvrement des impôts et taxes.

¹ Voir Arvonlisäverotus 2016, Keuruu 2016, p. 929 à 931.

² C'est-à-dire un groupe formé par plusieurs entrepreneurs qui, sur leur demande et sur l'ordre des autorités fiscales, est réputé former un seul entrepreneur aux fins de la TVA. Les groupes d'assujettis sont en premier lieu formés par les banques et les sociétés d'assurance.

³ Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 768/2016.

⁴ Veronkantolaki 769/2016.

L'article 44 de ce chapitre définit les moyens de recouvrement qui peuvent être, par exemple, l'envoi des taxes impayées à l'exécution forcée, la conclusion d'un accord de redressement avec l'assujéti ou une demande de déclaration de faillite. Avant d'avoir recours à des mesures de recouvrement, l'autorité fiscale doit rappeler à l'assujéti le montant de sa dette et imposer un délai dans lequel la taxe doit être versée. Dans le cas où l'exécution forcée est utilisée, le rappel doit être effectué avant l'envoi de la dette à l'huissier de justice. Dans ce contexte, l'autorité fiscale peut publier les données dans le registre relatif aux impôts et taxes non versés.

7. La loi sur l'exécution des impôts et des charges⁵ prévoit dans son article 3 que les impôts et les taxes sont directement saisissables: une décision de justice n'est pas nécessaire. Selon l'article 4 de ladite loi, en règle générale, l'appel contre la décision d'imposition n'empêche pas l'exécution forcée.

II. INFRACTION FISCALE

8. Comme susmentionné, il est possible d'infliger des sanctions pénales pour lutter contre le comportement consistant à omettre de verser, dans le délai légal, la taxe sur la TVA préalablement et correctement déclarée mais une telle possibilité existe seulement si le non-paiement n'est pas dû à une insolvabilité.

9. Le code pénal prévoit, dans son chapitre 29, paragraphe 4:

"Une personne qui pour en tirer du profit économique - son propre profit ou le profit d'autrui- pour une raison autre que l'insolvabilité ou l'interdiction de paiement imposée par une juridiction⁶, omet de verser:

- la retenue à la source sur rémunération, la retenue à la source sur les intérêts et les dividendes et l'impôt sur le transfert de fonds déclaré;
- la taxe sur la valeur ajoutée déclarée;
- la contribution patronale à la sécurité sociale;

sera punie d'une infraction fiscale passible d'une amende ou d'emprisonnement de six mois au maximum si l'acte en question n'est pas puni en tant que fraude fiscale.

10. Une omission peu importante n'est pas considérée comme infraction fiscale si le défaut est remédié sans retard."
11. Cette disposition a été introduite dans le cadre d'une réforme partielle du code pénal au début de l'année 1991. Avant cette réforme, il existait dans la législation fiscale des dispositions permettant de sanctionner l'omission de verser certains impôts et

⁵ Laki verojen ja maksujen täytäntöönpanosta 706/2007.

⁶ Une telle interdiction est liée aux procédures d'insolvabilité concernant tant les personnes physiques que les personnes morales.

taxes dans le délai prévu, mais aucune condition supplémentaire (comme celle de la solvabilité) n'était prévue.

12. L'objectif de ladite disposition est de protéger les intérêts de l'autorité fiscale.⁷ En ce qui concerne les taxes et les impôts devant être versés par les assujettis de leur propre initiative, l'autorité fiscale n'a pas de moyens pour garantir le versement dans le délai prévu comme les autres créanciers car elle n'est informée du montant de la taxe ou de l'impôt qu'uniquement au moment de la déclaration et ne peut pas faire pression sur l'assujetti pour que celui-ci verse la taxe ou l'impôt en suspendant l'exécution de ses contreparties.
13. L'assujetti ou une personne décidant de l'utilisation des fonds de l'assujetti⁸ peut commettre une infraction fiscale si elle omet de verser la TVA totalement ou partiellement ou si son versement est tardif de façon essentielle. Il n'est pas nécessaire que l'assujetti ait donné des informations incorrectes ou qu'il dissimule son obligation de paiement de la taxe. Il convient de noter qu'une omission peu importante n'est pas considérée comme une infraction fiscale si le défaut est remédié sans retard. Une telle restriction au champ d'application de ladite disposition est justifiée par le fait que les omissions mineures sont assez communes et que, en règle générale, les assujettis versent la TVA dès que possible. En outre, il n'est pas raisonnable de punir un assujetti qui a convenu avec l'autorité fiscale d'un échéancier de paiement et qui le respecte. Selon les travaux préparatoires, l'autorité fiscale devrait tenter de trouver un accord avec l'assujetti en ce qui concerne le règlement de ses dettes avant de le poursuivre en justice.⁹
14. Les critères essentiels sont la poursuite d'un profit économique comme élément constitutif de l'infraction et l'insolvabilité comme élément exemptant de la responsabilité pénale.
15. Il ne s'agit pas d'une infraction fiscale si l'omission de verser la TVA est due à l'insolvabilité de l'assujetti. La notion d'insolvabilité ne vise pas uniquement une situation dans laquelle l'assujetti est en faillite ou dans laquelle l'absence de ressources est constatée par une saisie-arrêt.¹⁰ Par insolvabilité, on comprend également les problèmes temporaires de liquidité de l'assujetti contraint de vendre des actifs nécessaires pour la continuation de son activité économique ou d'omettre le versement de salaires pour verser les taxes.¹¹ Ainsi, l'assujetti ne devrait pas

⁷ Voir les travaux préparatoires, HE 66/1988 vp, p. 54 à 58.

⁸ Outre l'assujetti lui-même, l'acteur peut être également une personne qui décide de l'utilisation des fonds de l'entreprise. Voir Sahavirta, R., *Verorikokset*, dans l'ouvrage *Talousrikokset*, Vaajakoski 2007, p. 223.

⁹ LaVM 6/1988 vp.

¹⁰ LaVM 7/1988 vp.

¹¹ He 66/1988 vp, p. 1.

vendre ses actifs permanents mais devrait vendre ses stocks, ses actifs financiers et ses actifs de placement.¹²

16. Selon la jurisprudence, il est nécessaire de prendre en compte toutes les circonstances affectant la liquidité de l'assujetti.¹³ S'agissant de déterminer si l'assujetti est insolvable, la jurisprudence a pris en considération la durée de l'omission de versement des taxes et le fait que d'autres dettes ou engagements ont été réglés ou respectés au même moment que les taxes sont restées impayées.¹⁴
17. L'article 4, du chapitre 29, du code pénal prévoit que pour commettre une infraction fiscale une personne doit tirer du profit économique - son propre profit ou le profit d'autrui. Cela signifie que les fonds disponibles, plutôt que de régler la TVA, sont utilisés au profit de l'assujetti ou d'une personne ayant agi à sa place.¹⁵ Les fonds d'une entreprise peuvent être utilisés pour le prélèvement personnel ou pour les prêts d'actionnaires au profit du représentant de l'assujetti. Ils peuvent également être mis au profit d'entreprises proches ou d'autres créanciers que l'autorité fiscale. Par différents arrangements, des fonds peuvent être transférés vers une entreprise fondée pour permettre la poursuite de la même activité sans dettes ou peuvent servir pour le paiement de dettes auxquelles l'assujetti ou son représentant a donné une caution ou une garantie.¹⁶
18. À cet égard, la jurisprudence a accordé de l'importance à la question de l'égalité des créanciers, à savoir, déterminer si les créances de l'autorité fiscale ont été défavorisées par rapport à d'autres créances. Si l'autorité fiscale est discriminée ou si le profit est tiré au détriment de ladite autorité, il est fort probable qu'il s'agisse d'une infraction fiscale.¹⁷ En outre, il est important qu'en cas de difficultés financières, l'assujetti contacte ses créanciers, ses fournisseurs et l'autorité fiscale, et établisse un plan de redressement ainsi qu'un échéancier de paiement et qu'il les respecte de son plein gré. Il est exigé que l'assujetti agisse ouvertement vis-à-vis de ses créanciers¹⁸. Si cette voie ne peut pas être suivie, l'assujetti doit demander l'ouverture d'une procédure d'insolvabilité afin d'éviter la responsabilité pénale.

[...]

¹² Voir Sahavirta, R., op.cit., p. 224.

¹³ KKO 2008:13, voir également Hakamies, Kaarlo, *Maksukyvttömydestä ja hyötymistarkoituksesta rikosoikeudellisena ongelmana*, Oikeustiede jurisprudentia 2011, p. 160.

¹⁴ Voir KKO 1994:67, KKO 1995:137, KKO 1996:35, KKO 2007:29, KKO 2004:46, KKO 2008:11, KKO 2008:12, KKO 2008:13 et Vaasan HO 2.2.2016, tuomio 16/104302.

¹⁵ Sahavirta, R., op.cit., p. 224.

¹⁶ Les arrêts KKO 1994:67, KKO 1995:137 et KKO 1996:35.

¹⁷ Les arrêts KKO 2008:11-13.

¹⁸ Vaasan HO 2.2.2016, tuomio 16/104302. Voir également Tapani, Jussi, *Verorikkomussäännöksen (RL 29 luvun 4 §) teleologinen tulkinta*, DL 5/2004, p. 937.

DROIT HELLÉNIQUE

I. PROCÉDURE FACILITANT LE RÈGLEMENT DES DETTES FISCALES

1. En droit hellénique, l'assujetti s'expose à des intérêts de retard et à des sanctions pénales en cas de défaut de paiement, dans le délai légal¹, de la totalité ou d'une partie de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) préalablement et correctement déclarée.
2. Toutefois, la loi 4174/2013 (*Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ΚΦΔ*, ci-après le "code de procédure fiscale")² prévoit la possibilité d'échelonner les dettes fiscales. À la demande de l'assujetti, déposée avant ou après le délai légal du versement de la TVA, l'administration fiscale peut approuver le règlement des dettes fiscales exigibles en une ou plusieurs mensualités³. L'assujetti doit toutefois prouver ses difficultés financières à verser la taxe dans le délai légal, ainsi que sa capacité à se conformer au règlement de ses dettes.
3. Par ailleurs, l'assujetti ayant des difficultés à verser une partie ou la totalité de sa dette en argent comptant peut, afin d'entraîner l'extinction de la dette, transférer à des tiers son droit de propriété sur des biens immeubles et opérer simultanément la cession de sa créance à l'État grec⁴.

II. SANCTIONS ADMINISTRATIVES

4. Le défaut de paiement de la totalité ou d'une partie de la TVA, dans le délai légal, donne lieu à des intérêts de retard⁵, mais non à l'imposition d'amendes administratives.
5. L'intérêt de retard ne constitue pas une sanction en tant que telle, mais est destiné à compenser le préjudice subi par le Trésor public du fait de la perception tardive de sa créance⁶. Le taux de l'intérêt de retard est fixé à 8,76% par an, soit à 0,73% par

¹ Aux termes de l'article 38, paragraphe 4, de la loi 2859/2000 (code TVA), la déclaration de la TVA doit être déposée au plus tard le dernier jour ouvrable du mois suivant la fin de la période d'imposition; *ΦΕΚ Α'* 248 du 7 novembre 2000. La déclaration de la TVA ne doit pas être accompagnée du versement correspondant.

² Loi 4174/2013 portant réforme du code de procédure fiscale (*ΦΕΚ Α'* 170 du 26 juillet 2013).

³ Article 43 du code de procédure fiscale.

⁴ Article 43, paragraphe 8, du code de procédure fiscale, tel qu'inséré par l'article 10 de la loi 4223/2013 (*ΦΕΚ Α'* 287 du 31 décembre 2013), *ΠΟΛ* 1189/2014 et *ΠΟΛ* 1277/2013 (*ΦΕΚ Β'* 3398 du 31 décembre 2013).

⁵ Article 53, paragraphe 1, du code de procédure fiscale. Cette disposition s'applique à toutes les taxes, y compris la TVA, qui entrent dans le champ d'application du code de procédure fiscale.

⁶ Circulaire n° 1252 du 20 novembre 2015 du secrétaire général des revenus publics, p. 3.

mois⁷. La capitalisation des intérêts est expressément interdite⁸. L'assujetti ne peut pas demander à être exonéré des intérêts pour *force majeure*⁹.

6. Par ailleurs, l'article 57 du code de procédure fiscale prévoyait des amendes fiscales lorsque l'assujetti omettait de verser la TVA due dans un délai de deux mois à compter de l'expiration du délai légal de son versement. Cependant, cette disposition a été abrogée par l'article 19, paragraphe 1, de la loi 4321/2015¹⁰. En ce qui concerne les raisons de l'abrogation de ladite disposition, un des objectifs principaux de ces amendements était d'assurer le respect du principe de proportionnalité, en évitant d'imposer à l'assujetti à la fois des sanctions administratives et des intérêts de retard¹¹.
7. Il convient également de préciser que le nouvel article 58A du code de procédure fiscale¹², bien qu'il prévoie des amendes administratives pour des infractions relatives à la TVA constatées après contrôle, ne s'applique pas en cas de non-versement, dans le délai légal, de la TVA préalablement et correctement déclarée.

III. LES SANCTIONS PÉNALES EN MATIÈRE DE TVA

A. LE RÉGIME ANTÉRIEUR À L'ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA LOI 4337/2015¹³

8. L'article 18 de la loi 2523/1997¹⁴ prévoyait, avant la réforme instaurée par la loi 4337/2015, des sanctions pénales en cas de défaut de paiement ou de paiement

⁷ Décision ministérielle ΑΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19 du 10 janvier 2014). Il résulte de la lecture combinée des articles 72, paragraphe 15, du code de procédure fiscale et 3, paragraphe 12, de la loi 4337/2015 que, jusqu'au 31 décembre 2017, l'intérêt est calculé sur une base mensuelle et non journalière.

⁸ Article 53, paragraphe 3 de la loi 4174/2013.

⁹ Article 61, paragraphe 1, de la loi 4174/2013 et circulaire n° 1252 du 20 novembre 2015 du secrétaire général des revenus publics, p. 26 et 27.

¹⁰ ΦΕΚ Α' 32 du 21 mars 2015.

¹¹ Exposé des motifs du projet de loi 4321/2015 sur la réglementation pour le démarrage de l'économie.

¹² Article 58A introduit par l'article 3, paragraphe 8, de la loi 4337/2015. Ce nouvel article a eu pour objectif d'imposer des amendes fiscales en matière de TVA en tenant compte du caractère communautaire de la TVA, ainsi que de la nécessité d'assurer la collecte des recettes fiscales; exposé des motifs du projet de loi 4337/2015, p. 3. Voir, également, Mavroganis, K. X., "Intérêts et amendes, dans le cadre de fiscalité directe et indirecte, en ce qui concerne les nouvelles réglementations dans le code de procédure pénale (ci-après la "loi 4337/2015")", *Epixeirisi* 122/2016 [en grec].

¹³ Loi 4337/2015 *Mesures à la mise en œuvre du Mémoire d'Entente concernant les objectifs budgétaires et les réformes structurelles* (ΦΕΚ Α' 129 du 17 octobre 2015).

¹⁴ ΦΕΚ Α' 179 du 17 septembre 1997.

partiel de la TVA¹⁵. Les sanctions pénales prévues se différencient selon le montant impayé¹⁶.

9. Plus particulièrement, le non-paiement de la TVA devenait un délit, punissable d'une peine d'emprisonnement de 10 jours à 5 ans, lorsque le montant impayé ne dépassait pas, sur une base annuelle, le seuil d'incrimination de 3 000 euros¹⁷. La peine encourue pour le même délit était d'1 à 5 ans d'emprisonnement, dès lors que le montant impayé s'élevait entre 3 000 et 75 000 euros¹⁸. Le défaut de versement de la TVA devenait un crime, punissable d'une peine d'emprisonnement de 5 à 20 ans, lorsque le montant impayé dépassait, sur une base annuelle, le seuil d'incrimination de 75 000 euros¹⁹.
10. Il ressortait de la notion contenue dans cette disposition ("afin d'échapper au paiement de la TVA") que l'infraction en matière de TVA exigerait un acte ou une omission intentionnelle²⁰.
11. L'article 18, paragraphe 3, de la loi 2523/1997 prévoyait que l'infraction de fraude fiscale n'était pas punissable si les dettes fiscales, leurs intérêts ainsi que les sanctions administratives ont été apurés par un paiement intégral des montants dus²¹. Toutefois, cette cause exonératoire ne pourrait être invoquée que si la période de non-paiement de la TVA ne dépassait pas un an.

B. LE RÉGIME ACTUEL

12. La loi 4337/2015, visant à renforcer les dispositions en matière de lutte contre la fraude fiscale, a apporté des modifications importantes au code de procédure fiscale. Elle a ainsi modifié les seuils d'incrimination applicable à l'infraction pénale en matière de TVA et a abrogé la cause exonératoire en cas de paiement tardif de la dette.

¹⁵ *AII* (C.Cass pén.) 402/2002, 1645/1998, NOMOS: Est constitutif d'une infraction pénale le non-paiement de la TVA ou son paiement partiel, mais non le paiement tardif de la TVA.

¹⁶ Cette disposition a été abrogée par l'article 71, paragraphe 1, de la loi 4174/2013, tel qu'inséré par l'article 8 de la loi 4337/2015 (*ΦΕΚ Α'* 129 du 17 octobre 2015).

¹⁷ Article 18, paragraphe 1, *α*) de la loi 2523/1997.

¹⁸ Article 18, paragraphe 1, *β*) de la loi 2523/1997.

¹⁹ Article 18, paragraphe 1, *γ*) de la loi 2523/1997.

²⁰ Dans une décision de 2014, le tribunal correctionnel de Thessalonique a acquitté le représentant légal d'une entreprise d'imprimerie pour le délit d'omission de versement de la TVA parce qu'il a été établi que le défaut de paiement de la TVA ne saurait être considéré comme intentionnel, dans la mesure où il résultait de difficultés financières graves; *Πλημ Θεσσ.* (T. corr. de Thessalonique) 14813/2013, NOMOS. Voir, également, *AII* (C.Cass pén.) 1233/2015, 267/2013, 1231/2011, NOMOS.

²¹ Abrogé par l'article 71, paragraphe 1, du code de procédure fiscale, tel qu'inséré par l'article 8 de la loi 4337/2015. Sur cette cause exonératoire, voir *AII* (C.Cass pén.) 75/2015, NOMOS.

13. L'administration fiscale peut déposer une plainte pour fraude fiscale indépendamment de l'introduction d'un recours gracieux ou d'un recours administratif²².

1. LA QUALIFICATION DE FRAUDE À LA TVA

14. Selon l'article 66 du code de procédure fiscale²³, l'infraction de fraude en matière de TVA doit réunir deux éléments constitutifs développés ci-dessous.

a) L'ÉLÉMENT MATÉRIEL

15. Est incriminé le fait de ne pas verser la TVA, de ne pas la verser ou compenser correctement, d'induire l'administration fiscale en erreur, au moyen d'artifices, de manœuvres frauduleuses ou par dissimulation des faits, ainsi que de procéder à la rétention de TVA.

b) L'ÉLÉMENT MORAL: LE CARACTÈRE DÉLIBÉRÉ DE LA VIOLATION

16. Il s'agit d'une infraction intentionnelle. Il faut ainsi établir que l'assujetti est animé par une volonté de fraude.

2. LES SANCTIONS PÉNALES

17. Les sanctions pénales prévues en cas de défaut de paiement ou de paiement partiel de la TVA préalablement et correctement déclarée se différencient selon le montant impayé comme énoncés ci-dessous.

a) DÉLIT D'OMISSION DE VERSEMENT DE LA TVA

18. Selon l'article 66, paragraphe 3, du code de procédure fiscale, toute personne qui ne verse pas la TVA pour un montant supérieur à 50 000 euros pour chaque période d'imposition ou chaque exercice financier, sera punie d'un emprisonnement de 2 à 5 ans²⁴.

²² Circulaire du secrétaire général des revenus publics n° 1142 du 15 septembre 2016.

²³ Il convient de noter que l'article 25, paragraphe 1, de la loi 1882/1990, tel que remplacé par l'article 20 de la loi 4321/2015, prévoit des sanctions pénales en cas de non-paiement de dettes exigibles à l'égard du Trésor public pour un retard excédant quatre mois. Ladite disposition ne s'applique pas exclusivement aux dettes fiscales, mais vise toutes les dettes publiques. Selon un courant jurisprudentiel majoritaire, il y a, dans cette hypothèse, un cumul réel de la fraude fiscale et du non-paiement de dettes exigibles à l'égard du Trésor public, ce qui signifie que l'assujetti peut être reconnu coupable de deux infractions; *AII* (C.Cass pén.) 135/2016, 1233/2015, NOMOS.

²⁴ Le défaut de versement de la TVA portant sur un montant inférieur à 50 000 euros pour chaque période d'imposition ou chaque exercice financier n'est plus pénalement punissable; *AII* (C.Cass pén.) 220/2016, 577/2016, NOMOS.

b) CRIME DE DÉFAUT DE VERSEMENT DE LA TVA

19. Aux termes de l'article 66, paragraphe 4, du code de procédure fiscale, le défaut de versement de la TVA est puni d'une peine d'emprisonnement de 5 à 20 ans, lorsque le montant impayé dépasse le seul d'incrimination de 100 000 euros pour chaque période d'imposition ou chaque exercice financier²⁵.
20. Le juge tient compte, pour la fixation de la peine, du montant impayé et de la durée de l'infraction. Le recours à des manœuvres frauduleuses constitue une circonstance aggravante²⁶.

3. LES RESPONSABLES

21. Les sanctions pénales prévues par le code de procédure fiscale ne seraient appliquées qu'aux personnes physiques considérées comme auteurs de l'infraction de fraude fiscale des personnes morales dans la mesure où elles ont contribué à la commission de ladite infraction²⁷. Des sanctions pénales peuvent être infligées non seulement aux administrateurs ou représentants des personnes morales assujetties, mais également aux administrateurs *de facto*²⁸.

IV. CONCLUSION

22. En droit hellénique, le défaut de paiement, dans le délai légal, de la TVA donne lieu à des intérêts de retard et, dans certains cas, aux sanctions pénales, mais non aux amendes fiscales. Toutefois, le code de procédure fiscale, visant à assurer la collecte des recettes fiscales, prévoit une procédure de règlement amiable des dettes fiscales.
23. Les sanctions pénales applicables en cas de fraude à la TVA se différencient selon le montant impayé. Après la réforme instaurée par la loi 4337/2015, le code de

²⁵ Il convient de signaler que le code de procédure fiscale différencie le seuil d'incrimination applicable aux infractions de défaut de versement de la TVA et de défaut des revenus. En effet, le défaut de paiement de l'impôt sur le revenu est une infraction pénale, punissable: a) d'une peine d'emprisonnement de 2 à 5 ans, lorsque le montant impayé dépasse le seul d'incrimination de 100 000 euros pour chaque période d'imposition ou chaque exercice financier et b) d'une peine d'emprisonnement de 5 à 20 ans, lorsque le montant impayé dépasse le seul d'incrimination de 150 000 euros pour chaque période d'imposition ou chaque exercice financier; voir article 66, paragraphes 3 et 4, du code de procédure fiscale et *ΠΟΑ* 1142/2016.

²⁶ Article 66, paragraphe 6, du code de procédure fiscale, tel qu'inséré par l'article 8 de la loi 4337/2015.

²⁷ Article 67 du code de procédure fiscale, tel qu'inséré par l'article 8 de la loi 4337/2015. Sur ce point, voir Pandazopoulos, P., "La responsabilité personnelle des dirigeants d'entreprise pour les dettes fiscales de la société avant et après le code de procédure fiscale. Certains aspects particuliers", *ΔΙΔΙΚ* 2/2016, p. 217-223 et Sikioti, A., "La responsabilité pénale des personnes morales", *ΠοινΔικ* 1/2010, p. 94 [en grec].

²⁸ Article 67, paragraphe 4, du code de procédure fiscale. Voir, en ce sens, *ΑΠ* (C.Cass pén.) 1022/2015, NOMOS.

procédure pénale prévoit un seuil d'incrimination de 50 000 euros pour l'infraction de fraude à la TVA. Ce seuil d'incrimination est moins élevé que celui fixé pour le défaut de versement de l'impôt sur le revenu.

24. Par ailleurs, l'infraction en matière de TVA exige un acte ou une omission intentionnelle; elle suppose l'intention de tromper. Néanmoins, il a été admis que, lorsque l'assujetti peut démontrer qu'il est confronté à de graves difficultés financières, l'intention de tromper n'est pas présente.

[...]

DROIT IRLANDAIS

I. INTRODUCTION

1. En droit irlandais, les sanctions fiscales sont, en principe, de nature civile et les *Revenue Commissioners* (la Direction des impôts, ci-après la "Direction"), l'organe chargé de la perception des impôts, doit intenter une action en justice devant le tribunal afin de faire exécuter de telles sanctions. Toutefois, une sanction pénale est prévue par la loi pour l'omission du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la "TVA") dans le délai prévu mais s'applique à des situations autres que celle d'inadvertance dès lors que, en droit irlandais, un élément de volonté doit être démontré pour les délits.¹

II. SANCTIONS CIVILES APPLICABLES AU PAIEMENT TARDIF DE LA TVA

A. SANCTIONS

2. En vertu de l'article 76 du *Value-Added Tax Consolidation Act 2010*, l'assujetti est tenu, dans le délai prévu, non seulement de fournir une déclaration fiable et correcte de la TVA aux autorités fiscales, mais également de verser en même temps le montant dû.² Lorsque la TVA est due mais n'a pas été versée, des intérêts de retard

¹ Voir, en ce qui concerne la qualification des peines fiscales de nature civile ou pénale, l'arrêt *McLoughlin and Tuite v Revenue Commissioners* [1989] (Vol 3) ITR 387 où Carroll J, dans la *High Court* (confirmé par la suite par la *Supreme Court*), a constaté dans le cadre des sanctions prévues par le *Income Tax Act 1967*: "The penalty arises for failure to make a[n income tax] return, not because of a deliberate decision not to make a return. [...] Therefore not all the indicia [of a crime] apply to s. 500. The indicia mentioned [...] as not being features of civil proceedings [...], namely power of arrest, detention, entry and search, imprisonment in default of payment etc., are all absent in the provisions relating to penalties under s. 500. Similarly, while the vocabulary of s. 186 of the Customs Consolidation 1876 Act was the vocabulary of the criminal law, under s. 500 the only word with criminal connotations is the word 'penalty', on which the whole argument rests. The mode of withdrawal of proceedings in a criminal case is *nolle prosequi* whereas under the 1967 Act (s. 512), the Revenue Commissioners may stay or compound any proceedings for the recovery of penalties. [...] I accept the argument that the *Oireachtas* intended in s. 500 to create a non-criminal penalty recoverable in civil proceedings as shown by the clear power to sue in civil proceedings, the continuation of the liability for penalty after death, the absence of the vocabulary of the criminal law in contrast to s. 115 which speaks clearly of an 'offence' for which the punishment is a 'fine'. [...] My conclusions are as follows. The concept of a penalty under the Income Tax Act 1918 being a statutory debt recoverable by the State in civil proceedings and not a punishment for an offence [...]. Therefore, the requirement that a person who has failed to make a return when required to do so within a given time, should pay a penalty into the Central Fund, is not in my opinion indicative of a criminal offence and is not repugnant to the Constitution". Voir également *Revenue Law, Volume 1*, K. Corrigan (2000), p. 380-382.

² "... an accountable person shall [...] a) furnish to the Collector-General a true and correct [VAT] return [...] and b) remit to the Collector-General, at the same time as so furnishing such return, the amount of the tax (if any) payable by the person in respect of that taxable period".

s'appliquent au taux simple de 0,0274% par jour, à compter de la date où la TVA est devenue exigible et aussi longtemps que ce paiement n'est pas payé.³ Il s'ensuit qu'en cas de simple omission, par l'assujetti, de verser dans le délai légal la TVA préalablement et correctement déclarée, une sanction civile (pécuniaire) s'impose.

3. Cependant, si l'assujetti éprouve des doutes quant à l'application correcte de la TVA dans son cas (et les signale par courrier) et que la Direction considère ces doutes comme honnêtes, les intérêts de retard ne s'appliquent pas jusqu'à ce que la question soit réglée.⁴ En revanche, dans le cas d'un comportement caractérisé relatif à l'irrégularité de déclaration de la TVA, des peines plus importantes s'imposent.⁵ En outre, dans la situation où l'assujetti prend conscience ou est averti de son omission de verser dans le délai légal la TVA préalablement et correctement déclarée, bien qu'elle soit commise de manière innocente, l'omission sera traitée comme un comportement irresponsable si l'assujetti ne prend pas les mesures pour corriger cette erreur dans un délai raisonnable.⁶

B. MOYENS DE RECOUVREMENT

4. En cas de non-déclaration de la TVA, la Direction est habilitée, en vertu de la section 110 du *Value-Added Tax Consolidation Act 2010*, à estimer le montant dû et à le signaler par préavis à l'assujetti qui a la possibilité de régler la situation.⁷ En l'absence d'une régularisation, la Direction peut procéder au recouvrement de la TVA telle qu'estimée comme si l'assujetti l'avait préalablement et correctement

³ *Value-Added Tax Consolidation Act 2010*, section 114. Voir également le *Revenue Commissions VAT Guide*, édition de septembre 2015, disponible sous le lien suivant: www.revenue.ie/en/tax/vat/guide/interest-penalties.html.

⁴ *Value-Added Tax Consolidation Act 2010*, section 81. Ce mécanisme ne s'applique que si la déclaration de la TVA est effectuée à temps.

⁵ *Value-Added Tax Consolidation Act 2010*, section 116 qui s'intitule "*Penalty for deliberately or carelessly making incorrect returns, etc.*" À cet égard, il convient de préciser que les concepts de fraude et de négligence ont été remplacés, à partir du 24 décembre 2008, en droit irlandais de la TVA par les notions de comportement délibéré et de comportement irresponsable ("*deliberate or careless behaviour*") pour lesquelles les amendes s'élèvent jusqu'à 5 000 euros. Ainsi, dans l'hypothèse d'une déclaration incorrecte ou fautive de la TVA, établie de manière délibérée, la loi prévoit une peine qui équivaut au montant de la différence entre la TVA payée et la TVA exigible. Des peines additionnelles sont exigibles du secrétaire général d'une entreprise lorsque la contravention a été commise par une personne morale – 1 500 ou 3 000 euros selon la nature du comportement. Aucune prescription ne s'applique à cette catégorie des peines.

⁶ *Taxes Consolidation Act 1997*, section 1053, paragraphe 3: "*Where any return, statement, declaration or accounts [...] was or were made or submitted by a person, neither [deliberately or carelessly], and it comes to that person's notice (or, if the person has died, to the notice of his or her personal representatives) that it was or they were incorrect, then, unless the error is remedied without unreasonable delay, the return, statement, declaration or accounts shall be treated for the purposes of this section as having been [carelessly] made or submitted by that person*".

⁷ Il en va de manière analogue en cas de paiement excédentaire ou de paiement insuffisant de la TVA, visé par la section 111 de la même loi, ce qui permet à la Direction d'évaluer le montant dû et de le signaler par préavis à l'assujetti.

déclarée.⁸ Les intérêts de retard journaliers s'appliquent jusqu'au paiement, au taux de 0,0274%.

C. RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS PAR LE TRIBUNAL

5. Tel que mentionné ci-dessus, la Direction ne dispose pas de moyens propres d'exécution forcée. Il convient d'observer que rien n'empêche l'assujetti d'assumer et d'acquitter une sanction civile imposée par la Direction sans l'intervention du tribunal. Cependant, lorsque l'assujetti et la Direction (ou plus précisément, sur pourvoi, les *Appeal Commissioners*) ne parviennent pas à un accord quant à la TVA due par le premier ou lorsque la sanction civile imposée n'est pas acquittée, l'affaire est, en principe, portée devant le tribunal de circuit (*Circuit Court*) et, si la Direction obtient gain de cause, une peine additionnelle peut être imposée pour contravention de la loi fiscale applicable.⁹

D. POSSIBILITÉ D'IMPOSITION D'UNE SANCTION ADMINISTRATIVE ADDITIONNELLE

6. Cette sanction, qui s'impose pour chaque contravention de la législation applicable, est exigible selon les mêmes modalités que la taxe à payer. En générale, elle s'élève à un montant de 4 000 euros, ce qui est le cas pour le non-versement d'une taxe due à la Direction. Une peine additionnelle, également d'un montant de 4 000 euros, est exigible auprès du secrétaire général d'une entreprise lorsque la contravention a été commise par une personne morale. Une prescription de six ans s'applique à ces peines. En cas de collaboration et de coopération, ces peines peuvent néanmoins être réduites.¹⁰

E. POSSIBILITÉ D'ÉVITER L'IMPOSITION D'UNE SANCTION CIVILE

7. Afin d'éviter l'imposition d'une sanction civile (ordinaire) pour contravention de la législation fiscale, l'assujetti dispose des possibilités suivantes: i) parvenir à un accord avec la Direction;¹¹ ii) payer le montant dû; ou iii) porter l'affaire devant les *Appeal Commissioners* ou, le cas échéant, un tribunal. Par ailleurs, la Direction

⁸ *Value-Added Tax Consolidation Act 2010*, section 110, paragraphe 2, sous b).

⁹ *Taxes Consolidation Act 1997*, section 1061: "Without prejudice to any other mode of recovery of a penalty [...] an officer of the Revenue Commissioners authorised by them for the purposes [of recovery of a penalty] may sue in his or her own name by civil proceedings for the recovery of the penalty in the High Court as a liquidated sum [and] the rules of the High Court for the time being applicable to civil proceedings shall apply to proceedings pursuant to this section."

¹⁰ Voir, par exemple, les réductions de peines prévues en cas de coopération avec la Direction par la section 116, paragraphes 4 et 7, du *Value-Added Tax Consolidation Act 2010*.

¹¹ Cette possibilité n'exclut toutefois pas la publication, dans le journal officiel (Iris oifigiúil), du nom de la personne en défaut, conformément à la section 1086 du *Taxes Consolidation Act 1997*.

dispose du pouvoir discrétionnaire de suspendre ou de réduire une peine ou une amende jusqu'à 50% avant ou après le prononcé d'un arrêt par le tribunal.¹²

III. SANCTIONS PÉNALES POUR LES DÉLITS FISCAUX

8. Le *Finance Act 1983* a introduit une nouvelle catégorie de peines fiscales transposées actuellement à la section 1078 du *Taxes Consolidation Act 1997* sous l'intitulé "*revenue offences*" (délits fiscaux) et qui concerne toutes les taxes.¹³ Selon les lignes directrices de la Direction, ces délits visent notamment l'évasion et la fraude fiscale.¹⁴ La section 1078, paragraphe 2, sous i), prévoit qu'un défaut de remettre un paiement de la TVA dans le délai prévu constitue un tel délit.¹⁵ Parmi les autres délits fiscaux figurent notamment la fourniture de manière délibérée d'une déclaration fiscale incorrecte,¹⁶ la facilitation d'une telle déclaration¹⁷ et le défaut de conserver des livres et registres appropriés.¹⁸
9. Selon la procédure sommaire ("*summary conviction*"), le juge peut imposer une amende jusqu'à 5 000 euros et/ou une peine d'emprisonnement jusqu'à 12 mois ou les deux. Si la poursuite procède par mise en accusation ("*conviction on indictment*"), le juge peut imposer une amende jusqu'à 126 970 euros et/ou une peine d'emprisonnement jusqu'à 5 ans ou les deux. Les officiers d'une entreprise, tels que le directeur et le secrétaire général, qui ont agi de manière délibérée ou qui ont facilité un délit fiscal de la part de cette entreprise, peuvent être condamnés pour ce délit.

¹² Section 1065, paragraphe 1, sous a), du *Taxes Consolidation Act 1997*: "*The Revenue Commissioners may in their discretion mitigate any fine or penalty, or stay or compound any proceedings for the recovery of any fine or penalty, and may also, after judgment, further mitigate the fine or penalty.*"

¹³ Il convient de préciser que, selon le *Prosecution of Offences Act 1974*, Seul le Procureur général (*Director of Public Prosecutions*) peut mener les poursuites en matière pénale.

¹⁴ *Notes for Guidance – Taxes Consolidation Act 1991 – Finance Act 2016 Edition – Part 47*, disponible sous le lien suivant: www.revenue.ie. Selon des commentaires, l'introduction de ces délits était motivée par une fonction dissuasive et répressive, voir, *Revenue Law, Volume 1*, K. Corrigan (2000), p. 383.

¹⁵ "A person shall, without prejudice to any other penalty to which the person may be liable, be guilty of an offence under this section if the person [...] fails to remit [...] value-added tax within the time specified in that behalf [...] by the [Value-Added Tax Act, 1972, and the enactments amending or extending that Act]".

¹⁶ *Taxes Consolidation Act 1997*, section 1078, paragraphe 2, sous a).

¹⁷ *Taxes Consolidation Act 1997*, section 1078, paragraphe 2, sous b).

¹⁸ *Taxes Consolidation Act 1997*, section 1078, paragraphe 2, sous g).

A. CONDITIONS

10. S'agissant des conditions qui régissent la mise en œuvre des sanctions pour les délits fiscaux, il ressort, tant de la légalisation que de la jurisprudence, qu'un acte intentionnel imputable à l'assujetti ou à son représentant doit être démontré. Cette intention doit être démontrée par le Procureur conformément à la preuve applicable pour les poursuites pénales dans le cas des délits établis par la section 1078 du *Taxes Consolidation Act 1997*.¹⁹ Ainsi, c'est le *mens rea* ou l'intention qui caractérise le délit et non pas un seuil pécuniaire du montant en défaut.

B. POSSIBILITÉS D'ÉVITER L'IMPOSITION D'UNE SANCTION PÉNALE

11. Il convient d'observer que la possibilité pour la Direction d'appliquer des mesures atténuantes est strictement circonscrite aux peines pécuniaires.²⁰ La section 78 du *Finance (No 2) Act 2013* a abrogé certains éléments figurant auparavant dans la section 1065 du *Taxes Consolidation Act 1997* dont notamment la possibilité pour la Direction, d'une part, de faire libérer de prison des personnes condamnées pour les délits fiscaux avant l'expiration de leur période de détention et, d'autre part, de réduire des amendes imposées par le tribunal. Cette possibilité historique reconnue à la Direction, ainsi qu'au ministre des Finances, a été considérée comme étant en contradiction avec l'évolution de la loi en matière d'amendes et de peines.²¹ La section 1065, telle que modifiée, s'applique à toutes les taxes énumérées à la section 1077A(1) du même acte, dont, la TVA.²²

[...]

¹⁹ Se référant précisément à la section 1078 du *Taxes Consolidation Act 1997* (à l'époque, section 94 du *Finance Act 1983*), J. Denham dans la Cour suprême a constaté ce qui suit: "A significant constituent of this criminal offence is that it must be committed knowingly or wilfully. [...] The burden of proof in criminal matters is higher than in civil matters and thus whereas a particular certificate may be adequate in a civil matter it may not be so in a criminal matter." voir *O'Callaghan v J.P. Clifford 1993*] (Vol 4) ITR 478.

²⁰ Voir note de bas de page n° 12 supra.

²¹ Voir la section 47.00.01 du *Revenue Operation Manual*, telle que contrôlée en février 2016: "In future, the powers of the Revenue Commissioners to mitigate will be confined to penalties only."

²² Le *Finance (No 2) Act 2013* a abrogé la section 118 du *Value-Added Tax Consolidation Act 2010* et les dispositions relatives aux mesures atténuantes dans le cadre de la TVA ont ainsi été consolidées par la section 1065 du *Taxes Consolidation Act 1997*.

DROIT LITUANIEN

I. INTRODUCTION

1. En cas de non-exécution ou de mauvaise exécution des obligations au titre de la loi sur l'administration fiscale¹, des personnes physiques assujetties (en tant qu'entrepreneurs individuels) ainsi que les dirigeants et autre personnel responsable des personnes morales assujetties sont tenus responsables en application du code des infractions administratives² ou du code pénal³.

II. SANCTIONS EN CAS DE NON-PAIEMENT, DANS LE DÉLAI LÉGAL, DE LA TVA

2. D'emblée il convient de noter que, les sanctions administratives et pénales en question dans la présente note visent non seulement la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la "TVA") mais peuvent également être appliquées en cas d'omission de payer d'autres taxes ou impôts, à savoir, l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur les biens immobiliers etc.⁴
3. Des sanctions administratives (amendes) sont prévues en cas de constatation par un administrateur fiscal du fait qu'un assujetti n'a pas présenté sa déclaration dans les délais prescrits (article 122 de la loi sur la TVA⁵), qu'il n'a pas déclaré une taxe due, ou qu'il a réduit illégalement le taux d'imposition (article 139 de la loi sur l'administration fiscale). L'article 192 du code des infractions administratives prévoit une amende de 150 à 300 euros en cas de violation des règles de calcul et de paiement des taxes.
4. Outre les amendes, l'article 96 de la loi sur l'administration fiscale prévoit la possibilité d'imposer des intérêts de retard lorsque l'assujetti n'a pas payé, dans le délai fixé, une taxe préalablement et correctement déclarée. Les intérêts de retard sont calculés à partir du jour suivant celui où ladite taxe aurait dû être payée.
5. S'agissant des moyens d'exécution forcée à disposition de l'administrateur fiscal en cas de défaut de versement, dans le délai indiqué dans le rappel à payer d'une taxe établie par celui-ci, l'article 106 de la loi sur l'administration fiscale prévoit la possibilité de:

¹ Mokesčių administravimo įstatymas (Valstybės Žinios, 2004.04.28, Nr.: 63-2243).

² Administracinių nusižengimų kodeksas (Teisės aktų registras, 2015.07.10).

³ Baudžiamasis kodeksas (Valstybės žinios, 2000-10-25, Nr. 89-2741).

⁴ Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso komentaras. Specialioji dalis. - Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2004, p. 56.

⁵ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Valstybės Žinios, 2002.04.05, Nr.: 35-1271).

- donner l'ordre à l'établissement de crédit de l'assujetti concerné de débiter de son compte les sommes dues;
 - demander au garant de l'assujetti de payer la taxe due (lorsque l'obligation de l'assujetti est assurée par une caution ou l'émission d'une garantie);
 - donner l'ordre à l'établissement de crédit du garant de débiter de son compte les sommes dues par l'assujetti concerné (lorsque le garant ne satisfait pas aux exigences ci-dessus);
 - prendre la décision de recouvrement des biens de l'assujetti ou de son garant à l'aide d'un huissier de justice.
6. Conformément à l'article 127, paragraphe 2, de la loi sur l'administration fiscale, l'administrateur fiscal ayant constaté, lors d'une vérification fiscale, des éléments relatifs à une infraction pénale sur lesquels il n'est pas compétent pour enquêter, doit en informer l'autorité judiciaire compétente. De même, en pratique, lorsque les mesures administratives s'avèrent inefficaces pour obliger l'assujetti concerné à payer les taxes dues, l'administration fiscale s'adresse à l'autorité judiciaire compétente.
7. Selon l'article 219, paragraphe 1, du code pénal, toute personne qui ne verse pas les taxes, telles qu'elles sont dues conformément à la déclaration d'impôts ou d'un autre document y relatif, dans les délais prescrits, après que l'institution autorisée de l'État lui ait rappelé son obligation de payer lesdites taxes, est punie d'une amende ou d'une peine privative de liberté d'au maximum quatre ans.
8. Toute personne ayant commis l'acte visé au paragraphe 1^{er} dudit article, à savoir qui n'a pas versé les taxes payables pour un montant supérieur à 500 minimums vitaux [soit 19 000 euros actuellement] est punie d'un emprisonnement de deux à six ans.
9. Toute personne ayant commis l'acte visé au 1^{er} paragraphe de cet article, à savoir qui n'a pas versé les taxes payables pour un montant de 10 minimums vitaux au plus [soit 380 euros actuellement] est punie d'une peine de travaux d'utilité publique, d'une amende, ou d'une mesure de restriction de liberté.

III. CONDITIONS RÉGISSANT LA MISE EN ŒUVRE DES SANCTIONS PÉNALES

10. Conformément à l'article 219, paragraphe 1, du code pénal, pour que la responsabilité pénale soit engagée, trois conditions doivent être remplies⁶:

⁶ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55 „Dėl teismų praktikos nusikaltimų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 222, 223 straipsniai)“.

- la soumission d'une déclaration d'impôts ou d'un autre document y relatif à l'administration fiscale, sans versement des taxes dues;
 - le rappel des taxes à payer effectué par l'administration fiscale;
 - l'absence de versement des taxes à payer dans le délai indiqué dans ledit rappel.
11. L'article 219 du code pénal actuel (contrairement à la disposition respective du code pénal précédent, en vigueur jusqu'au 1er mai 2003) ne lie pas, en cas de non-paiement d'une taxe, la responsabilité pénale à la solvabilité de l'assujetti. Toutefois, il incombe au juge pénal de vérifier si l'assujetti était solvable avant qu'il commette l'infraction définie audit article.
 12. Dans l'hypothèse où l'assujetti était insolvable avant d'avoir commis cette infraction, à l'exception d'une insolvabilité délibérée ayant pour but d'éviter l'obligation de payer des taxes, il ne doit pas être tenu responsable au titre de l'article 219 du code pénal car il n'était pas en mesure de satisfaire à son obligation de payer la taxe due.
 13. En revanche, lorsque l'assujetti est devenu insolvable au moment du fait ou après, son insolvabilité n'a pas d'incidence sur l'incrimination du non-paiement de la taxe. À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour suprême que la situation financière difficile de l'assujetti pourrait être considérée uniquement en tant que circonstance atténuante⁷.
 14. En outre, l'infraction définie à l'article 219 du code pénal doit être commise intentionnellement, c'est-à-dire que l'assujetti est conscient d'avoir soumis la déclaration d'impôts ou un autre document y relatif à l'administration fiscale et de devoir verser les taxes dues. Toutefois, il n'exécute pas cette obligation tout en sachant que l'administration fiscale lui a envoyé un rappel relatif à l'obligation de payer les taxes sur lequel est indiquée la date limite pour le faire.
 15. Il n'existe pas de seuils pécuniaires en-dessous desquels la sanction pénale ne peut pas être infligée. Toutefois, il convient de préciser que la responsabilité pénale en vertu de l'article 219 du code pénal est engagée uniquement en cas de non-paiement des taxes et non pas pour le non-paiement d'autres sommes même liées aux taxes, telles que les intérêts de retard⁸.
 16. Le fait que l'assujetti verse les taxes après la date indiquée dans le rappel à payer effectué par l'administration fiscale ne supprime pas automatiquement sa responsabilité pénale pour le non-paiement de la taxe. Toutefois, le juge peut tenir compte de cette circonstance lorsqu'il se prononce sur ladite responsabilité⁹.

⁷ Randakavičienė I. Kasacinio teismo jurisprudencija. Baudžiamoji teisė 1995-2005. Teisės informacijos centras, 2006, p. 743.

⁸ Lietuvos Respublikos baudžiamoji kodekso komentaras. Specialioji dalis. - Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2004, p. 60.

⁹ Idem.

17. Par ailleurs, l'article 38, paragraphe 1, du code pénal prévoit la possibilité d'exonération de la responsabilité pénale en cas de réconciliation du coupable avec la personne lésée, en l'espèce, l'État, lorsque:
- le coupable reconnaît avoir commis une infraction;
 - le coupable répare volontairement le dommage causé à la personne lésée;
 - le coupable se réconcilie avec la personne lésée;
 - il y a raisonnablement lieu de croire que le coupable ne commettra pas de nouvelles infractions.
18. À cet égard, la Cour suprême a constaté, dans le cadre de l'interprétation dudit article 38 en relation avec l'article 219 du code pénal¹⁰, que l'autorité fiscale nationale devrait être considérée comme l'institution de l'État avec laquelle le coupable pourrait se réconcilier dans le cadre des affaires relatives à la responsabilité pénale en cas de non-paiement, dans le délai légal, de la taxe due. Par conséquent, il y a lieu de penser qu'il pourrait être possible pour le coupable d'échapper à l'imposition de sanctions pénales s'il satisfait auxdites conditions énumérées à l'article 38, paragraphe 1, du code pénal.

IV. OBJECTIFS AYANT AMENÉ LE LÉGISLATEUR NATIONAL À PRÉVOIR UNE SANCTION PÉNALE

19. Le code pénal soviétique, tel que modifié par les lois de 1994 et 1995¹¹, qui était en vigueur après que la Lituanie ait recouvré son indépendance¹² et jusqu'au 1^{er} mai 2003 (date d'entrée en vigueur du code pénal actuel), prévoyait déjà une sanction pénale pour lutter contre les défauts de versements de la TVA ou d'autres taxes ou impôts dus.
20. À cet égard, la loi de 1994 a introduit, entre autres, un nouvel article dans le code pénal qui prévoyait la responsabilité pénale des personnes physiques en cas de non-paiement, dans le délai légal, des taxes ou impôts dus, pour des raisons non liées à l'insolvabilité. La loi de l'année suivante a étendu l'application de cette disposition aux personnes morales. Malheureusement, il ne s'est pas avéré possible de retrouver les documents préparatoires de ces lois qui indiqueraient l'objectif d'application d'une sanction pénale à cet égard. Toutefois, il est à noter que c'est

¹⁰ Aukščiauiojo Teismo 2005 m. kovo 14 d. konsultacija Nr. B3-352 "Dėl BK 38 straipsnio taikymo".

¹¹ Loi du 19 juillet 1994 No I-551 sur la modification du code pénal (Įstatymas dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo, patalios darbų ir baudžiamojo proceso kodeksų pakeitimo ir papildymo, Valstybės Žinios, 1994.08.05, Nr.: 60-1182), entrée en vigueur le 5 août 1994, et la loi du 3 octobre 1995 No I-1055 sur la modification du code pénal (Įstatymas dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso pakeitimo, Valstybės Žinios, 1995.10.20, Nr.: 86-1941), entrée en vigueur le 20 octobre 1995.

¹² Le 11 mars 1990.

pratiquement en même temps que la loi de 1994 est entrée en vigueur et que la TVA a commencé à être appliquée en Lituanie¹³.

21. Il est à préciser à cet égard, que le code pénal n'a pas été modifié dans le cadre de la transposition en droit national de la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA.

[...]

¹³ La TVA s'applique en Lituanie à partir du 1er mai 1994.
Fedosiuk, O. Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai. Jurisprudencija, 2010, 4(122), p. 171.

DROIT NÉERLANDAIS

I. INTRODUCTION

1. Depuis le 1^{er} janvier 2014,¹ le non-respect de l'obligation de verser les impôts dus dans les délais prévus par la loi est, aux Pays-Bas, passible d'une sanction pénale.
2. Avant 2014, il existait uniquement, même en cas d'intention ou de faute grave de l'assujetti ou du redevable, la possibilité d'infliger une amende administrative.
3. Cette possibilité, qui existe toujours, a donc été complétée par la possibilité de sanctionner pénalement le non-paiement des taxes devenues exigibles, dans la mesure où l'amende administrative ne s'était pas toujours avérée efficace. En effet, notamment en cas de fraude dite "carrousel", la possibilité d'infliger une amende administrative s'était avérée insuffisante, ladite amende restant souvent impayée lorsqu'elle concerne des opérateurs défaillants. Par l'introduction des déclarations conformes, la pénalisation a été évitée, même si elles n'étaient, ensuite, pas honorées.²
4. Les différentes sanctions prévues par la législation néerlandaise en cas de non-versement des impôts dans les délais prévus à cet égard seront discutées ci-dessous, avec une attention accrue sur la possibilité d'infliger une sanction pénale pour le non-respect de l'obligation précitée, les critiques formulées à son égard, ainsi que sur la politique d'imposition de sanction pénale.

II. LE CADRE JURIDIQUE

A. SANCTIONS ADMINISTRATIVES

1. ABSENCE D'INTENTION OU DE FAUTE GRAVE

5. En cas d'absence d'intention³ ou de faute grave⁴ de l'assujetti ou du redevable, l'article 67c de la loi générale néerlandaise sur les impôts de l'État⁵ prévoit, dans

¹ Wet van 18 december 2013 tot wijziging van enkele wetten met het oog op de bestrijding van fraude in de toeslagen en fiscaliteit (Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit), Stb. 2013, 567.

² Sitsen, J.M., Het fiscale boetestelsel verder uitgebreid: nog enkele onderwerpen belicht, Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht, nr. 5, juli 2014, p. 5. En effet, avant 2014, il était uniquement possible de poursuivre pénalement la non-déclaration conforme de l'impôt.

³ On considère que l'assujetti a eu l'intention de ne pas payer les taxes dans les délais prévus par la loi, lorsqu'il a agi sciemment et volontairement, c'est-à-dire en pleine connaissance des éléments de l'acte commis et en voulant (dol), ou tout au moins en acceptant (dolus eventualis), leur réalisation.

⁴ L'assujetti peut être reproché d'avoir agi par imprudence ou par négligence.

⁵ Algemene wet inzake rijksbelastingen, Stb. 1959, 301.

son premier paragraphe, qu'une amende administrative d'un montant maximal de 5 278 euros peut être imposée lorsque l'assujetti ou le redevable ne verse pas, uniquement partiellement, ou pas dans le délai prévu par la loi fiscale, la taxe devenue exigible et devant être acquittée sur la base d'une déclaration.⁶

2. INTENTION OU FAUTE GRAVE

6. En cas d'intention ou de faute grave de l'assujetti ou du redevable, l'article 67f de la loi générale sur les impôts de l'État prévoit la possibilité d'infliger une amende administrative jusqu'à concurrence de 100% de l'assiette de l'amende telle que cette assiette est déterminée au paragraphe 2 de cette même disposition.
7. En vertu de ce paragraphe 2, l'assiette de l'amende est constituée du montant de la taxe non payé ou non payé dans le délai légal, pour autant que ce montant n'ait pas été payé ou n'ait pas été payé dans le délai légal d'une intention ou de la faute grave de l'assujetti ou du redevable.⁷

3. CHOIX ENTRE LES DEUX SANCTIONS ADMINISTRATIVES

8. La différence entre les deux sanctions administratives réside dans l'existence ou non d'une intention ou d'une faute grave de la part de l'assujetti ou du redevable.
9. Toutefois, lorsque l'imposition d'une sanction administrative en vertu de l'article 67f de la loi générale sur les impôts de l'État conduit à un montant d'amende inférieur au montant qui aurait dû être payé en cas de sanction administrative en vertu de l'article 67c de ladite loi, les autorités fiscales sont tenues de choisir la dernière sanction.⁸
10. L'imposition d'une des deux sanctions administratives exclut l'imposition de l'autre sanction administrative pour les mêmes faits.⁹

⁶ En vertu du deuxième paragraphe de l'article 67c de la loi générale sur les impôts de l'État, en cas de non-paiement ou de non-paiement du montant total, les autorités fiscales imposent l'amende en même temps que l'adoption de l'avis de redressement. Le droit d'infliger une amende expire, selon le troisième paragraphe de la même disposition, cinq ans après la naissance de la dette d'impôt.

⁷ Selon le troisième paragraphe de l'article 67f de la loi générale sur les impôts de l'État, en cas de non-paiement ou de non-paiement du montant total, les autorités fiscales imposent l'amende en même temps que l'adoption de l'avis de redressement. Le droit d'infliger une amende expire, d'après le quatrième paragraphe de la même disposition, cinq ans après la naissance de la dette d'impôt.

⁸ Voir paragraphe 15, point 1, de la décision portant sur les sanctions administratives de l'autorité fiscale (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst), Stcrt. 2016, 34921.

⁹ Voir paragraphe 15, points 2 et 3, de la décision portant sur les sanctions administratives de l'autorité fiscale (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst), Stcrt. 2016, 34921.

B. SANCTIONS PÉNALES

1. EMPRISONNEMENT OU AMENDE

11. Depuis le 1^{er} janvier 2014, la loi générale sur les impôts de l'État prévoit dans son article 69a, premier paragraphe, que celui qui intentionnellement¹⁰ ne verse pas, uniquement partiellement, ou pas dans le délai prévu par la loi fiscale, la taxe devenue exigible et devant être acquittée sur base d'une déclaration, est puni d'une peine d'emprisonnement jusqu'à six ans ou d'une amende de la cinquième catégorie¹¹ ou, lorsque ce montant est supérieur, une fois le montant de la taxe trop peu perçue.
12. Il ne s'agit, partant, pas des taxes imposées par voie d'assiette, mais plutôt des taxes devant être acquittées par voie de déclaration, telle que la taxe sur la valeur ajoutée.
13. En vertu du troisième paragraphe de l'article 69a de la loi générale sur les impôts de l'État, n'est pas punissable quiconque a demandé, dans les délais, au percepteur de reporter le paiement de la taxe due ou quiconque, après qu'il se soit avéré que l'organisme n'est pas en mesure de payer, a informé ledit percepteur de ce fait, par écrit et sans délai indu.

2. RÉVOCATION

14. Selon le deuxième paragraphe de l'article 69a, l'article 69, paragraphe 6, de la loi générale sur les impôts de l'État s'applique *mutatis mutandis*. Cela implique que lorsque le coupable a manqué à son obligation de payer la taxe due dans le délai légal dans le cadre de sa profession, il peut être déchu de l'exercice de l'activité professionnelle concernée, dans la mesure où il s'agit d'une activité professionnelle rémunérée.
15. Il peut s'agir, partant, d'un administrateur ou d'un directeur de la société, mais également de ceux qui ont concouru à la commission de l'infraction concernée, tel qu'un conseiller fiscal.¹²
16. Il convient de préciser que l'exception précitée, telle que formulée dans le troisième paragraphe de l'article 69a de la loi générale sur les impôts de l'État, s'applique également par rapport à la sanction de révocation.

¹⁰ L'infraction au sens de l'article 69 de la loi générale sur les impôts de l'État suppose donc l'existence d'un élément moral. En effet, en vertu de cette disposition, l'infraction n'est imputable à son auteur que s'il a agi sciemment et volontairement c'est-à-dire en pleine connaissance des éléments de l'acte commis et en voulant (dol), ou tout au moins en acceptant (dolus eventualis), leur réalisation.

¹¹ Depuis le 1^{er} janvier 2016, une amende pouvant aller jusqu'à 82 000 euros. Voir, l'article 23, paragraphe 4, du code pénal.

¹² Wijziging van enkele wetten met het oog op de bestrijding van fraude in de toeslagen en fiscaliteit (Wet aanpak fraude toeslagen en fiscaliteit), Memorie van Toelichting, Kamerstukken II 2013/14, 33 754, nr. 3 p. 35.

C. AUTRES MESURES EN CAS DE NON-PAIEMENT DE LA TAXE

1. INTÉRÊTS DE RETARD

17. En vertu de l'article 28 de la loi néerlandaise sur le recouvrement des impôts,¹³ des intérêts de récupération sont exigibles en cas de paiement tardif des impôts.

18. L'article 29 de ladite loi prévoit un taux d'intérêt minimal de 4%.

2. MESURES D'EXÉCUTION FORCÉE

19. En cas de non-paiement des impôts, et lorsque l'assujetti n'a pas donné suite à la contrainte¹⁴ des autorités fiscales néerlandaises, en temps voulu, lesdites autorités ont le droit de saisir les biens ou le salaire de l'assujetti.¹⁵ Par ailleurs, le montant peut directement être débité du compte de l'assujetti.¹⁶

20. Aux fins de renforcer le droit de recouvrement des impôts des autorités fiscales néerlandaises, la loi sur le recouvrement des impôts prévoit pour lesdites autorités, outre leurs pouvoirs généraux en tant que créancier, quelques pouvoirs spéciaux.

21. En effet, l'article 21 de la loi néerlandaise sur le recouvrement des impôts prévoit que les autorités fiscales bénéficient d'un privilège sur tous les biens d'un débiteur.¹⁷ Ce privilège des autorités fiscales prime même sur un gage sans dépossession par rapport à certains biens mobiliers qui se trouvent chez le débiteur lorsqu'il concerne une créance relative aux taxes suivantes: taxe sur les salaires; taxe sur le chiffre d'affaires; les droits d'accises; les taxes à la consommation relatives aux boissons alcoolisées et au tabac à mâcher et au tabac à usage oral; taxe sur l'eau du robinet; taxe sur les déchets; taxe sur le charbon; taxe sur l'énergie.¹⁸

22. Partant, les autorités fiscales sont en mesure, vis-à-vis desdits biens se trouvant chez le débiteur, de les saisir, même s'ils n'appartiennent pas audit débiteur, mais à un tiers. Seuls les biens mobiliers se trouvant chez le débiteur dont la propriété réelle appartient à un tiers sont exonérés de ce droit des autorités fiscales, à savoir, lorsque les biens sont la propriété juridique et économique du tiers.^{19 20}

¹³ Invorderingswet 1990, Stb. 1990, 221.

¹⁴ Voir, notamment, les articles 11, 12 et 19 de la loi sur le recouvrement des impôts.

¹⁵ Voir les articles 11 et 12 de la loi sur le recouvrement des impôts.

¹⁶ Voir l'article 19, paragraphe 4, de la loi sur le recouvrement des impôts.

¹⁷ Ce privilège, qui prime sur tous les autres privilèges (avec quelques exceptions) ne vaut, cependant, pas pour des taxes communales et provinciales, mais uniquement pour les taxes de l'État.

¹⁸ Ce privilège est dénommé "bodenvoorrecht".

¹⁹ N'est pas considéré comme relevant de la notion de propriété réelle, un bien livré en location-achat (huurkoop) ou avec réserve de propriété (onder eigendomsvoorbehoud). Par ailleurs, ne sont pas non plus exonérées, les situations dans lesquelles par le biais de leasing ou d'autres formes de location ou de prêt (bruikleen), le risque économique de diminution de la valeur repose sur le débiteur.

III. LA SANCTION PÉNALE CRITIQUÉE

23. L'introduction de la sanction pénale a fait l'objet de beaucoup de critiques.
24. Il est soutenu, notamment, dans la doctrine que le paiement tardif des taxes est devenu une infraction très grave, peut-être trop grave vu les sanctions prévues pour d'autres types de fraude.²¹
25. Par ailleurs, il est critiqué qu'il n'a pas été choisi d'inclure, dans la disposition sanctionnant le non-versement des impôts dans les délais prévus, la condition que la personne en cause a eu pour but de désavantager les autorités fiscales. Or, en introduisant une telle condition, il pourrait être exclu que des assujettis bien intentionnés relèveront du champ d'application de la sanction pénale, tandis que des assujettis mal intentionnés peuvent échapper à une sanction pénale s'ils demandent, en temps utile, au percepteur un report du paiement ou l'informent du fait qu'ils ne sont pas en mesure de payer les taxes dans les délais prévus.²²

IV. CHOIX ENTRE UNE SANCTION PÉNALE ET ADMINISTRATIVE

26. Le choix de l'infliction d'une sanction pénale ou d'une sanction administrative est réglé dans un protocole datant du 11 juin 2015 et entré en vigueur le 1^{er} juillet 2015.²³

A. PRINCIPE D'UNA VIA

27. En effet, l'imposition d'une sanction administrative exclut, en principe, des poursuites pénales pour les mêmes faits.
28. Toutefois, l'affaire peut toujours être rouverte lorsqu'il s'avère qu'elle est trop grave pour être traitée par voie administrative et lorsque de nouvelles objections ont été soulevées.²⁴

²⁰ Un droit similaire au droit précité des autorités fiscales néerlandaises sur certains biens mobiliers des tiers qui se trouvent chez le débiteur semble également exister pour des véhicules (l'article 22a de la loi sur le recouvrement des impôts) et pour des biens pour lesquels le débiteur a acquis l'usufruit (l'article 23 de la loi sur le recouvrement des impôts).

²¹ Huygen van Dyck-Jagersma, V.S., *Ingrijpende uitbreidingen in het fiscale straf- en boeterecht*, Tijdschrift onderneming & strafrecht in praktijk, SDU uitgevers, nummer 1, januari 2014.

²² Huygen van Dyck-Jagersma, V.S., *Ingrijpende uitbreidingen in het fiscale straf- en boeterecht*, Tijdschrift onderneming & strafrecht in praktijk, SDU uitgevers, nummer 1, januari 2014.

²³ Formeel recht. Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD), Staatscourant 2015, nr. 17271. Voir paragraphe 15, point 5, de la décision portant sur les sanctions administratives de l'autorité fiscale (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst), Stcrt. 2016, 34921.

29. Les autorités fiscales suspendront l'imposition d'une sanction administrative lorsqu'elles sont averties du fait que le comportement en cause est l'objet, ou peut l'être, d'une enquête judiciaire ou de poursuites pénales.²⁵

B. COORDINATION AVEC LE PARQUET

30. Aux fins de l'exécution du protocole précité, l'administrateur de l'autorité fiscale informe le "coordinateur de fraude" de son soupçon d'une infraction pénale lorsque le préjudice s'élève à au moins 20 000 euros. On entend par "préjudice", entre autres, le montant de la taxe devenue exigible et devant être acquittée sur base d'une déclaration, n'ayant pas été payé, soit uniquement partiellement, soit pas dans le délai prévu par la loi fiscale.

31. Le "coordinateur de fraude" évalue, ensuite, si le caractère intentionnel de l'infraction commise concerne au moins 20 000 euros.²⁶

32. En vertu du point 2.1. du protocole précité, lorsque le montant du préjudice s'élève à plus de 100 000 euros, l'affaire est notifiée pour éventuellement être traitée par voie pénale sous condition que l'intéressé avait l'intention de ne pas payer, ou de payer tardivement, la taxe devenue exigible.

33. Lorsque ledit montant est inférieur à 100 000 euros, l'affaire n'est que notifiée pour éventuellement être traitée par voie pénale lorsqu'il existe une intention de ne pas payer, ou de payer tardivement, la taxe devenue exigible, ainsi que d'autres critères additionnels justifiant le traitement de l'affaire par voie pénale.

34. Peuvent, à titre indicatif, être pris en compte, à cet égard, le fait que la personne concernée a un rôle de modèle à jouer, qu'il y a une récidive ou un cumul des infractions ou qu'un expert a été impliqué dans la fraude.

35. Par ailleurs, peuvent être pris en compte, les effets du comportement en cause sur la société, l'impossibilité des autorités fiscales de collecter dans certains cas une éventuelle sanction administrative, la longue durée d'une procédure pénale, ainsi que la nécessité de mener une enquête visant à établir la vérité.

C. ORDONNANCE PÉNALE

36. En vertu de l'article 76 de la loi générale sur les impôts de l'État, la direction de l'autorité fiscale compétente pour les impôts de l'État²⁷ peut prononcer une

²⁴ Voir paragraphe 15, point 7, de la décision portant sur les sanctions administratives de l'autorité fiscale (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst), Stcrt. 2016, 34921.

²⁵ Voir paragraphe 15, point 8, de la décision portant sur les sanctions administratives de l'autorité fiscale (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst), Stcrt. 2016, 34921.

²⁶ Voir paragraphe 15, point 6, de la décision portant sur les sanctions administratives de l'autorité fiscale (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst), Stcrt. 2016, 34921.

²⁷ Het Bestuur van 's Rijks belastingen.

ordonnance pénale contre la personne poursuivie, lui infligeant une amende et/ou la soumettant à des conditions auxquelles elle doit satisfaire.²⁸

37. Une telle ordonnance pénale vise à poursuivre l'infraction fiscale par voie extrajudiciaire.
38. Le deuxième paragraphe de l'article 76 de la loi générale sur les impôts de l'État énumère quelques exemples de conditions auxquelles le coupable peut être soumis. À titre indicatif peut être mentionné la condition de renoncer aux biens saisis et susceptibles d'être confisqués. Par ailleurs, il peut être demandé à l'intéressé de satisfaire, à un stade ultérieur, à une certaine obligation visée par la loi générale sur les impôts de l'État.
39. Lorsque l'application de la procédure pénale "ordinaire" est considérée comme une mesure disproportionnée, tandis que l'ordonnance pénale prononcée par la direction de l'autorité fiscale compétente pour les impôts de l'État est considérée comme une mesure trop légère, il peut être décidé que le parquet prononce une ordonnance pénale. Cela permettra au parquet d'infliger éventuellement également une peine d'intérêt général.²⁹

V. CONCLUSION

40. Au vu de ce qui précède, il peut être conclu que depuis le 1^{er} janvier 2014, le droit néerlandais prévoit des sanctions pénales pour lutter contre le comportement consistant, pour un assujetti, à omettre de verser, dans le délai légal, la taxe préalablement et correctement déclarée.
41. La décision de poursuivre effectivement pénalement une telle infraction fiscale dépend de certaines conditions. De toute façon, lorsque le préjudice s'élève à au moins 20 000 euros, le "coordinateur de fraude" est informé par les autorités fiscales de leur soupçon d'une infraction pénale.
42. En vertu de l'exposé des motifs de la loi du 18 décembre 2013, précitée, insérant une sanction pénale dans la loi générale néerlandaise sur les impôts de l'État, il n'était pas prévu que le nombre des poursuites pénales fiscales allait augmenter avec l'introduction d'une peine pénale pour le non-paiement ou le non-paiement à temps des taxes. Or, ce qui est poursuivi et ce qui ne l'est pas dépend des accords entre les autorités fiscales et le parquet. Le but de la nouvelle sanction pénale était principalement une répression plus efficace des actes de fraude fiscale.

²⁸ Cette possibilité d'ordonnance pénale est discutée lors d'une réunion de coordination entre l'autorité fiscale et le parquet.

²⁹ Voir, Formeel recht. Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD), Staatscourant 2015, nr. 17271, point 3.

43. Selon ledit exposé des motifs, l'impossibilité de poursuivre pénalement toutes les infractions de fraude, ainsi que l'existence des critères de poursuite susmentionnés, énumérés dans le protocole du 11 juin 2015, et la condition de l'intention, impliquent que seules les infractions les plus graves seront poursuivies pénalement.

[...]

DROIT POLONAIS

I. INTRODUCTION

1. Dans l'ordre juridique polonais, l'omission, par l'assujetti, de verser dans le délai légal la TVA, préalablement et correctement déclarée, entraîne, pour l'assujetti, avant tout, des conséquences négatives au niveau du droit fiscal (II.). Bien qu'un tel comportement ne soit pas sans incidence sur l'éventuelle responsabilité pénale de celui-ci, il ne constitue pas, en soi, un élément suffisant pour qu'elle soit engagée (III.).

II. RESPONSABILITÉ AU NIVEAU DU DROIT FISCAL

2. Les règles de la responsabilité des assujettis de l'exécution de leurs obligations fiscales sont contenues dans le code des impôts du 29 août 1997¹.
3. Le code des impôts porte sur les droits et les obligations des assujettis. Les dispositions dudit code relatives au retard de paiement s'appliquent dès lors à chaque assujetti, dont l'assujetti à la TVA, que ce soit une personne physique, morale, ou un autre organisme.
4. L'article 51, paragraphe 1, dudit code dispose qu'un impôt non payé dans le délai légal constitue la dette fiscale. Ensuite, selon l'article 53, paragraphe 1, dudit code, la dette fiscale est soumise à l'obligation de payer des intérêts de retard. Conformément au paragraphe 4 dudit article, le montant des intérêts est calculé à partir du jour calendrier suivant la date d'échéance de versement d'un impôt.
5. Selon l'article 56 du code des impôts, le taux d'intérêt de retard s'élève à 200% du taux de la facilité de prêt marginal, établie conformément à la loi sur la Banque nationale de Pologne, augmenté de 2%, mais n'étant pas inférieur à 8% (à présent 8%, soit 1% de plus par rapport au taux d'intérêts légaux de retard de 7% applicables aux obligations civiles², mais 1,5% de moins par rapport au taux d'intérêts légaux de retard de 9,5% applicables aux transactions commerciales³).
6. Selon le même article, le calcul des intérêts de retard exigibles incombe à l'assujetti. Ceux-ci doivent être payés, outre la dette fiscale, sans que quelque notification préalable de la part de l'autorité fiscale soit nécessaire.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613, z późn. zm.).

² Voir article 481 du code civil.

³ Voir l'article 4, point 3) de la loi du 8 mars 2013 sur les délais de paiement dans les transactions commerciales (ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych, t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 684).

7. Toutefois, l'assujetti peut demander, en application de l'article 67a dudit code, le report, ou l'échelonnement du paiement des sommes dues, eu égard à son intérêt important ou à l'intérêt public.

III. RESPONSABILITÉ AU NIVEAU DU DROIT PÉNAL (FISCAL)

A. REMARQUES LIMINAIRES SUR LE DROIT PÉNAL FISCAL POLONAIS

8. Le droit pénal polonais est composé de deux branches principales: le droit pénal (commun), auquel le code pénal de 1997⁴ s'applique, et le droit pénal fiscal, régi par le code pénal fiscal de 1999⁵ (ci-après le "CPF")⁶. Les infractions auxquelles s'applique le CPF sont divisées, en fonction de leur gravité, en délits fiscaux et en contraventions fiscales⁷.
9. Tandis que le CPF prévoit différentes peines pour les délits fiscaux, telles que l'amende, la peine restrictive de liberté ou la peine privative de liberté, les contraventions fiscales ne sont passibles que d'une amende⁸.

B. CONTRAVENTION FISCALE DE L'ARTICLE 57 CPF

1. REMARQUES GÉNÉRALES

10. L'article 57, paragraphe 1, CPF incrimine, en tant que contravention fiscale, le comportement d'un assujetti consistant à omettre de verser, de manière persistante, l'impôt dû dans le délai légal.
11. L'article susvisé s'applique aux omissions portant sur les obligations fiscales ayant leur source tant dans la loi relative à la TVA que dans d'autres lois fiscales.
12. Le CPF ne prévoit pas de seuils quant au montant de la dette fiscale au-dessous desquels la contravention ne serait retenue ou au-dessus desquels l'infraction serait qualifiée de délit fiscal ou le maximum légal de la sanction serait plus sévère⁹.

⁴ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1137, z późn. zm.).

⁵ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 2137, z późn. zm.).

⁶ Il n'empêche que certaines dispositions du code pénal sont applicables aux délits fiscaux par le biais de renvois dans les dispositions du CPF.

⁷ Article 53, paragraphe 1, CPF.

⁸ Article 47, paragraphe 1, CPF.

⁹ Une telle technique est cependant connue et largement utilisée dans le CPF, que ce soit pour distinguer les comportements relevant de délits fiscaux et de contraventions fiscales, ou bien pour déterminer la mesure de la sanction encourue pour une infraction en fonction de la gravité de cette dernière.

13. Il ressort dudit article ainsi que d'autres dispositions du CPF que la contravention fiscale en cause ne peut être commise que par un assujetti au sens du code des impôts¹⁰.
14. Toutefois, il convient de souligner que le CPF, comme toutes les branches du droit pénal polonais, repose sur le principe selon lequel seule la personne physique peut être tenue responsable pénalement.
15. En quelque sorte¹¹, une certaine exception audit principe ressort de la loi du 28 octobre 2002 portant sur la responsabilité des entités collectives des infractions¹². Or, celle-ci ne s'applique pas aux contraventions fiscales¹³.
16. Dès lors, s'agissant de l'éventuelle responsabilité pénale pour l'inexécution de l'obligation fiscale consistant en le non-paiement d'un impôt pesant sur une personne morale, l'article 9, paragraphe 3, CPF joue un rôle primordial. En effet, celui-ci prévoit qu'est responsable subsidiairement d'une infraction fiscale la personne s'occupant de la gestion des affaires économiques d'une autre personne, y compris morale, quelle que soit la base de cette gestion: la loi, une décision d'un organe, un contrat ou simplement son exercice effectif.

2. ÉLÉMENT MATÉRIEL

a) REMARQUES GÉNÉRALES

17. Il convient de souligner que le simple non-paiement d'un impôt ne suffit pas à déclencher la sanction prévue à l'article 57, paragraphe 1, CPF. En effet, ce qui est nécessaire, c'est que l'inexécution de cette obligation fiscale ait lieu de manière persistante.

b) CONDITION D'UNE MANIÈRE PERSISTANTE

18. Pour qu'il existe une contravention, le défaut de paiement doit être effectué de manière persistante. Cette notion imprécise donne lieu à différentes interprétations.
19. Il est soulevé dans la doctrine que la notion de "manière persistante" se réfère non seulement à l'aspect temporel mais également à l'aspect moral. En ce qui concerne le premier aspect, il est noté qu'il s'agit d'un comportement continu pendant un certain laps de temps. Il est parfois soulevé qu'il s'agit d'un comportement répété¹⁴.

¹⁰ Article 53, paragraphe 30, CPF.

¹¹ Il s'agit en effet de la responsabilité accessoire à la responsabilité pénale d'une personne physique, la condamnation antérieure de cette dernière conditionnant l'éventuelle responsabilité d'une entité collective.

¹² Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1541).

¹³ Article 1 de la loi du 28 octobre 2002.

¹⁴ Voir à cet égard Łabuda, G., *Art. 57. [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. II.* Wolters Kluwer Polska, 2012. n° 6.

Or, la Cour suprême a également constaté dans une ordonnance qu'un seul non-paiement isolé d'un impôt peut être suffisant pour que l'infraction soit commise, pourvu que la période de l'inexécution de l'obligation soit longue¹⁵.

20. Quant au second aspect, il est observé que, afin que l'infraction soit commise, l'assujetti doit avoir une attitude négative vis-à-vis de son obligation, c'est-à-dire l'intention de ne pas exécuter son obligation fiscale dans le délai légal¹⁶. Cela relève néanmoins déjà de la problématique de l'élément moral de la contravention (voir ci-dessous).

c) RÉSULTAT

21. La contravention de l'article 57, paragraphe 1, CPF est une infraction matérielle, le non-paiement d'un impôt dans le délai légal étant l'élément constitutif de l'infraction¹⁷.

3. ÉLÉMENT MORAL

a) INTENTION

22. En droit pénal polonais, y compris en droit pénal fiscal, la distinction est faite entre les infractions intentionnelles et non intentionnelles. En principe, une infraction fiscale, que ce soit le délit fiscal ou la contravention fiscale, ne peut être commise qu'intentionnellement, à moins que la loi n'en dispose autrement¹⁸. À cet égard, l'infraction fiscale est commise intentionnellement autant lorsque l'agent a l'intention de la commettre (dol direct) que lorsque, sans vouloir la commettre, il prévoit une telle possibilité (dol éventuel).
23. En ce sens, eu égard à l'élément constitutif de la contravention relatif à la "manière persistante" de non-paiement d'un impôt, il est soulevé dans la doctrine que la contravention prévue à l'article 57, paragraphe 1, CPF est une infraction intentionnelle qui peut être commise uniquement avec une intention directe, revêtue de surcroît d'une intention négative (*dolus coloratus*)¹⁹.

¹⁵ Ordonnance de la Cour suprême du 28 novembre 2013, I KZP 11/13, OSNKW du 2014, n° 1, pos. 3.

¹⁶ Voir à cet égard, l'ordonnance de la Cour suprême du 28 novembre 2013, II KRN 204/96, Prokuratura i Prawo – wkładka, du 1996, n° 11, pos. 4. Piaseczny, A., *Art. 57. [w:] Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, 2012, n° 3.

¹⁷ *Arg. ex* article 53, paragraphes 27 et 29, CPF.

¹⁸ Article 4, paragraphe 1, CPF.

¹⁹ Voir à cet égard Łabuda, G., *Art. 57, op. cit.*, n° 12., Piaseczny, A., *Art. 57, op. cit.*, n° 2.

b) FAUTE

24. En droit pénal polonais, afin que la responsabilité pénale d'une contravention fiscale ait lieu, il est nécessaire que la faute de l'auteur d'une telle infraction soit constatée (le principe *nullum crimen sine culpa*)²⁰.
25. Dès lors, même pour ce qui est des contraventions fiscales, la simple réalisation de conditions matérielles de l'infraction ne suffit pas pour que la responsabilité pénale soit retenue.
26. Cela veut également dire que les situations de non-paiement d'un impôt dans le délai prévu qui sont dues au manque de ressources dont l'assujetti n'est pas responsable, par exemple en raison de l'inexécution des obligations par ses débiteurs et l'absence de possibilité de payer l'impôt avec d'autres ressources disponibles, ne relèvent pas de la contravention en cause²¹.

4. SANCTION

a) LA MESURE DE SANCTION

27. L'infraction de l'article 57, paragraphe 1, CPF est une contravention fiscale. Elle est donc passible d'une amende (voir ci-dessus).
28. Le montant de l'amende n'étant pas indiqué dans la disposition citée, les règles générales s'appliquent. Conformément à celles-ci, l'amende prévue pour la contravention fiscale peut être imposée dans la limite allant de 10% du montant du salaire minimal (à présent 200 złoty polonais, soit environ 45,50 euros) à 20 fois ledit montant (à présent 40 000 złoty polonais, soit environ 9 100 euros)²².
29. Or, l'amende infligée sous forme de procès-verbal par l'administration fiscale ne peut pas dépasser le double du salaire minimal (à présent 4 000 złoty polonais, soit environ 910 euros).²³

b) L'AUTORITÉ IMPOSANT LA SANCTION

30. En principe, la constatation de la responsabilité pénale pour les infractions fiscales relève de la compétence des juridictions et non pas de l'administration fiscale.

²⁰ Article 1, paragraphe 3, CPF.

²¹ Voir à cet égard Łabuda, G., *Art. 57, op. cit.*, n° 9.

²² Article 48, paragraphe 1, CPF.

²³ Article 48, paragraphe 2, CPF.

31. Cependant, concernant les contraventions fiscales, le CPF prévoit également la compétence de l'administration fiscale pour procéder par voie de procès-verbal (*mandat karny*)²⁴.
32. Étant donné que l'infraction de l'article 57, paragraphe 1, CPF est une contravention fiscale, l'imposition de l'amende par voie de procès-verbal n'est pas exclue.
33. À cet égard, il convient de souligner que la possibilité d'appliquer la procédure de procès-verbal, nonobstant d'autres exigences, est soumise à une condition importante. En effet, ladite procédure ne peut être appliquée que si l'intéressé a marqué son accord pour l'imposition de l'amende par cette voie²⁵.

c) POSSIBILITÉ DE TRANSFORMATION DE LA PEINE D'AMENDE
EN UNE PEINE PRIVATIVE DE LIBERTÉ

34. L'obligation d'exécuter la peine d'amende fiscale constitue une obligation pécuniaire et n'entraîne pas de conséquences relatives à la privation de liberté.
35. Toutefois, lorsqu'il s'avère impossible d'exécuter l'obligation de payer le montant de l'amende dans sa forme originale ainsi que dans la forme substituée de travaux publics, la juridiction d'exécution peut imposer, au lieu de la peine d'amende, la peine substituée privative de liberté²⁶. À cette fin, elle est tenue de fixer le taux de calcul, c'est-à-dire de déterminer le montant de l'amende qui correspond à un jour de la peine substituée privative de liberté. En le faisant, elle ne peut pas dépasser les limites légales en vertu desquelles un jour de peine substituée privative de liberté doit correspondre au montant entre 1/500^e et 1/50^e du maximum légal de la peine d'amende (c'est-à-dire entre 80 et 808 złoty polonais, soit entre environ 18 et 180 euros)²⁷. Néanmoins, la durée de la peine substituée privative de liberté ne peut dépasser trois mois²⁸.

5. D'AUTRES TYPES DE RÉACTION À L'INFRACTION DE L'ARTICLE 57
CPF

a) EXEMPTION DE LA PEINE

36. Dans des cas particuliers, la juridiction saisie, en dépit de la constatation de la commission d'une contravention fiscale par l'intéressé, dispose de la possibilité de lui accorder l'exemption de la peine. Il convient toutefois de noter que l'exemption de la peine est toujours précédée de la constatation de la commission de la

²⁴ Article 137, paragraphe 1, CPF.

²⁵ Article 137, paragraphe 3, CPF.

²⁶ Article 186, paragraphe 1, CPF.

²⁷ Article 186, paragraphe 2, CPF.

²⁸ Article 186, paragraphe 3, CPF.

contravention et de la faute de l'intéressé. Ladite décision apparaît dans le casier judiciaire en tant que condamnation.

37. En ce qui concerne la contravention fiscale de l'article 57, paragraphe 1, CPF, deux bases juridiques sont à envisager, l'une spéciale et l'autre générale.

1) BASE JURIDIQUE SPÉCIALE

38. L'article 57, paragraphe 2, CPF prévoit pour la juridiction la possibilité d'accorder à l'intéressé l'exemption de la peine à condition que la totalité de l'impôt due soit versée avant que la procédure visant la condamnation pour cette infraction n'ait été entamée.

2) BASE JURIDIQUE GÉNÉRALE

39. Il n'est pas exclu que la disposition générale du CPF relative à l'exemption de la peine soit applicable à une contravention de l'article 57, paragraphe 2, CPF. L'article 19, paragraphe 1, point 2, CPF dispose à cet égard que ce type de réaction vis-à-vis de la contravention est possible compte tenu de circonstances particulières du cas d'espèce et des conditions particulières relatives à l'intéressé et à son comportement à la suite de la commission de la contravention.

b) SOUMISSION VOLONTAIRE À LA RESPONSABILITÉ PÉNALE

40. Par ailleurs, le CPF prévoit, dans sa partie générale, une procédure spéciale de réaction à l'infraction fiscale connue sous le nom de "soumission volontaire à la responsabilité pénale". Conformément à l'article 17, paragraphe 1, CPF, cette procédure est applicable tant aux délits fiscaux qu'aux contraventions fiscales, dans la mesure où la faute de l'agent et les circonstances de la commission d'une infraction fiscale ne posent pas de doutes. Outre ce requis général, d'autres conditions plus spécifiques doivent être réunies. Parmi celles-ci figurent notamment:

- pour les infractions consistant à réduire la somme due au titre des obligations fiscales, le paiement de la dette fiscale due,
- le versement du montant correspondant au montant de l'amende minimale encourue pour cette infraction,
- le paiement d'un montant forfaitaire au titre de frais de justice²⁹.

41. L'avantage principal de la procédure en cause pour l'intéressé est que, à sa suite, celui-ci n'est pas considéré comme condamné. En effet, la décision de la juridiction clôturant la procédure n'est pas inscrite au casier judiciaire en tant que condamnation³⁰.

²⁹ Article 17, paragraphe 1, CPF.

³⁰ Article 18, paragraphe 2, CPF.

II. CONCLUSION

42. Dans l'ordre juridique polonais, l'omission, par l'assujetti, de verser dans le délai légal la TVA, en elle-même, n'entraîne que des conséquences au niveau de la responsabilité fiscale d'un assujetti. Celle-ci se traduit notamment par l'obligation de payer, outre la dette fiscale, les intérêts de retard. Ce même comportement peut également conduire à la responsabilité pénale, toutefois d'autres conditions, autant en ce qui concerne l'élément matériel que moral, doivent être réunies. En effet, afin que la responsabilité pénale pour le non-paiement de la TVA soit établie, d'un côté, l'omission de paiement doit être étendue pendant un certain laps de temps et, de l'autre côté, l'assujetti doit avoir l'intention de ne pas exécuter son obligation, son attitude concernant son obligation devant revêtir un caractère négatif.

[...]

DROIT PORTUGAIS

I. INTRODUCTION

1. Afin d'assurer une protection efficace, proportionnée et dissuasive des intérêts financiers de l'Union européenne en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la "TVA"), le droit pénal fiscal portugais complète la protection offerte par le droit administratif contre les types les plus graves d'agissements liés à la fraude et à toute autre activité illégale portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union en la matière.
2. Il en est ainsi, en particulier, du comportement consistant, pour un assujetti, à omettre de verser, dans le délai légal, la TVA préalablement et correctement déclarée.
3. En vue de fournir un aperçu général du droit portugais y applicable, la présente contribution procédera à un examen, tout d'abord, des sanctions prévues pour les personnes physiques et morales en cas de non-paiement, dans le délai légal, de la TVA préalablement et correctement déclarée (partie II.A.), puis, des conditions régissant la mise en œuvre des sanctions pénales en cas de non-paiement de la TVA (partie II.B.), puis encore des objectifs généraux sous-jacents à l'imposition d'une sanction pénale en cas de non-paiement de la TVA (partie II.C.), ensuite, de l'application de la sanction pénale à d'autres taxes ou impôts (partie II.D.), puis, de l'existence de seuils pécuniaires en-dessous desquels la sanction pénale n'est pas infligée (partie II.E.) et, enfin, des cas de non-imposition des sanctions en question (partie II.F.)

II. LE CADRE JURIDIQUE

A. SANCTIONS PRÉVUES POUR LES PERSONNES PHYSIQUES ET MORALES EN CAS DE NON-PAIEMENT, DANS LE DÉLAI LÉGAL, DE LA TVA PRÉALABLEMENT ET CORRECTEMENT DÉCLARÉE

4. En droit portugais, les sanctions à l'encontre d'un assujetti en cas de non-paiement, dans le délai légal, de la TVA préalablement et correctement déclarée peuvent être de nature administrative ou pénale.
5. Ainsi, les sanctions sont de nature administrative lorsqu'un assujetti ne verse pas totalement ou partiellement à l'autorité fiscale la taxe d'un montant égal ou inférieur à 7 500 euros¹. Dans ce cas de figure, l'assujetti peut être condamné à une amende d'un montant variable selon que l'infraction est commise de propos délibéré ou par négligence². De même, lorsque le montant de la taxe due est supérieur à 7 500

¹ Cf. article 114 du régime général des infractions fiscales (*Regime Geral das Infracções Tributárias*, loi n° 12/2001 du 5 juin 2001), lu en combinaison avec l'article 105 de cette même loi.

² Cf. article 114, paragraphes 1 et 2, du régime général des infractions fiscales.

euros, la sanction est également de nature administrative si la période de défaut de paiement ne dépasse pas les 90 jours³.

6. En revanche, la législation portugaise prévoit des sanctions pénales à l'encontre de tout assujetti qui ne verse pas totalement ou partiellement à l'autorité fiscale la taxe d'un montant supérieur à 7 500 euros qu'il était tenu légalement de verser⁴, indépendamment du fait que la déclaration ait été ou non présentée à l'autorité fiscale⁵. Dans un tel cas, l'assujetti commet le délit d'"abus de confiance" et peut être condamné à une peine d'emprisonnement pouvant atteindre trois ans ou à une amende pénale pouvant atteindre 360 jours⁶. Lorsque la taxe due atteint un montant supérieur à 50 000 euros, les personnes physiques assujetties seront punies d'un emprisonnement d'un à cinq ans et les personnes morales assujetties⁷ d'une amende pénale de 240 à 1 200 jours⁸.
7. L'imposition de sanctions pénales aux personnes morales assujetties n'exclut pas la responsabilité individuelle pénale de leurs représentants⁹ effectifs¹⁰. En cas de sanctions administratives, en revanche, les sanctions sont uniquement applicables aux personnes morales assujetties¹¹, bien que, dans certaines circonstances, leurs

³ Voir article 114, paragraphe 1, du régime général des infractions fiscales.

⁴ Voir article 105, paragraphes 1 et 7, du régime général des infractions fiscales.

⁵ Voir arrêts du *Tribunal da Relação* (cour d'appel) de Lisboa du 17 avril 2013, affaire 496/11.5IDLSB.L1-3 et du *Tribunal da Relação* (cour d'appel) de Coimbra du 30 octobre 2013, affaire 322/11.5IDAVR.C1.

⁶ Voir article 105, paragraphe 1, du régime général des infractions fiscales. Selon l'article 12, paragraphe 3, de ce régime général, sauf disposition contraire, les seuils minimal et maximal prévus dans ledit régime sont majorés de 100% lorsqu'une amende pénale est imposée à une personne morale.

⁷ Selon l'article 7, paragraphe 1, du régime général des infractions fiscales, on entend par "personne morale assujettie" toute personne morale, société commerciale, bien qu'irrégulièrement constituée, et d'autres entités fiscalement assimilées. Disposition prévue à l'article 11 du code pénal portugais (tel que modifié, en dernier lieu, par la loi n° 39/2016, du 19 décembre 2016), selon laquelle les personnes morales ne peuvent pas, en principe, être poursuivies pénalement admet des exceptions, comme tel est le cas des délits fiscaux. Voir, à ce propos, arrêt du *Tribunal da Relação* (cour d'appel) de Lisboa du 8 mai 2013, affaire 11110/05.8TDLSB.L2-3.

⁸ Voir article 105, paragraphe 5, du régime général des infractions fiscales.

⁹ Voir article 7, paragraphe 3, du régime général des infractions fiscales.

¹⁰ Voir, à ce sujet, arrêt du *Tribunal da Relação* (cour d'appel) de Lisboa du 17 avril 2013, affaire 496/11.5IDLSB.L1-3, par lequel cette juridiction a jugé, à cet égard, que l'ancien représentant d'une société à responsabilité limitée, encore enregistré en tant que tel au registre du commerce et des sociétés mais qui a entretemps cessé ses fonctions, ne peut pas être tenu pénalement responsable du délit d'abus de confiance.

¹¹ Voir article 7, paragraphe 4, du régime général des infractions fiscales.

représentants puissent être tenus solidairement responsables pour le paiement des amendes imposées aux personnes morales¹².

8. Outre l'imposition de ces sanctions administratives et pénales, des intérêts de retard sont dus jusqu'à la date de paiement de la dette fiscale¹³.
9. Ces sanctions ne préjugent en rien de la possibilité, pour l'administration fiscale, d'avoir recours aux procédures de recouvrement forcé des créances fiscales de droit commun¹⁴ à l'encontre du contribuable qui n'a pas acquitté spontanément, à l'échéance prévue, le montant de la TVA dont il est redevable. Ainsi, outre la procédure de recouvrement par voie de compensation¹⁵ ou du paiement par versements échelonnés¹⁶, l'administration fiscale dispose, après l'engagement de la procédure d'exécution forcée, de la possibilité de saisir des biens (meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, actions ou parts dans une société, titres de créances émis par entités publiques, allocations, salaires ou revenus) appartenant au contribuable¹⁷, y compris ceux lui appartenant en communauté¹⁸, afin d'obtenir le remboursement de la créance fiscale.

B. CONDITIONS RÉGISSANT LA MISE EN ŒUVRE DES SANCTIONS PÉNALES EN CAS DE NON-PAIEMENT DE LA TVA

10. Aux termes de l'article 105, paragraphe 4, du régime général des infractions fiscales, l'incrimination de l'abus de confiance suppose la réunion de certaines conditions préalables.
11. Ainsi, outre le seuil minimal de 7 500 euros, l'infraction visée audit article n'est punissable que lorsqu'un délai de 90 jours à compter du délai prévu pour le versement de la taxe se soit écoulé¹⁹ et, après cette date, après que l'assujetti, qu'il agisse délibérément ou par négligence, ait été notifié pour effectuer le paiement dans un délai de 30 jours de la taxe due, majoré d'intérêts et de l'amende infligée.

¹² Voir article 8, paragraphe 1, du régime général des infractions fiscales.

¹³ Voir article 96 du code de la taxe sur la valeur ajoutée (tel que modifié, en dernier lieu, par la loi n° 36/2016, du 21 novembre 2016) et article 44 de la loi générale sur la fiscalité (*Lei Geral Tributária*, telle que modifiée, en dernier lieu, par la loi n° 13/2006 du 23 mai 2006).

¹⁴ Voir article 148 du code de procédure administrative et judiciaire en matière fiscale (*Código de Procedimento e de Processo Tributário*, tel qu'approuvé par le décret-loi n° 433/99 du 26 octobre 1999).

¹⁵ Voir article 89 du code de procédure administrative et judiciaire en matière fiscale.

¹⁶ Voir article 196 du code de procédure administrative et judiciaire en matière fiscale.

¹⁷ Voir articles 215 et suiv. du code de procédure administrative et judiciaire en matière fiscale.

¹⁸ Voir article 220 du code de procédure administrative et judiciaire en matière fiscale.

¹⁹ Selon l'article 5, paragraphe 2, du régime général des infractions fiscales, une infraction fiscale par omission est considérée comme étant commise à la date d'expiration du délai de paiement des obligations fiscales.

12. En outre, la Cour suprême a récemment précisé, par son arrêt du 2 juin 2015, que le non-versement, total ou partiel, à l'autorité fiscale de la TVA d'un montant supérieur à 7 500 euros n'est punissable en tant que délit d'abus de confiance que lorsque l'assujetti a effectivement reçu l'impôt de ses clients²⁰.

C. OBJECTIFS GÉNÉRAUX SOUS-JACENTS À L'IMPOSITION D'UNE SANCTION PÉNALE EN CAS DE NON-PAIEMENT DE LA TVA

13. Pour le législateur portugais, le délit d'abus de confiance fiscal est caractérisé par les objectifs de protection du patrimoine fiscal et de punition du contribuable qui remet en cause la relation de confiance existant entre celui-ci et l'administration fiscale en raison du fait de ne pas avoir versé à cette administration, dans le délai fixé par la loi, la taxe ou l'impôt qui lui a été remis par ses clients et qu'il a déduit²¹.
14. Ainsi, ce délit fiscal a pour fondement l'atteinte à cette relation de confiance existant entre le contribuable, en qualité de débiteur fiscal et de dépositaire légal de la taxe ou de l'impôt qui lui a été remis par des tiers, et l'État, en qualité de créancier fiscal²².
15. Le législateur ne vise donc pas la criminalisation du non-paiement en soi²³, à l'égard duquel le législateur prévoit des mécanismes coercitifs en matière d'exécution fiscale²⁴, mais uniquement à sanctionner pénalement l'acte intentionnel ou négligent du contribuable qui porte atteinte à la relation de loyauté et de coopération avec l'État²⁵. De ce fait, la transmutation d'une simple infraction administrative en délit fiscal requiert plus que le non-paiement de la taxe ou de l'impôt dû. Elle exige, d'une part, le non-respect de la relation de confiance dans laquelle se fonde la relation fiscale et, d'autre part, que le contribuable ne verse pas à l'État l'impôt ou la taxe qu'il a reçu en tant que simple "remplaçant" de l'État²⁶.

D. APPLICATION DE LA SANCTION PÉNALE À D'AUTRES TAXES OU IMPÔTS

16. L'objet du délit d'abus de confiance est l'omission de remise, totale ou partielle, de la "prestation fiscale"²⁷, à savoir les impôts, y compris les droits de douane et les

²⁰ Arrêt du *Supremo Tribunal de Justiça* (Cour suprême) du 2 juin 2015, n° 8/2015, affaire 85/14 – uniformisation de jurisprudence.

²¹ Arrêt du *Supremo Tribunal de Justiça* du 2 juin 2015, n° 8/2015, précité, p. 13.

²² RODRIGUES, C. A., *O crime continuado no crime de abuso de confiança - no caso do IVA -*, Revista Fiscal, septembre 2006, p. 16.

²³ Voir, en ce sens, arrêt du Tribunal da Relação do Porto (cour d'appel de Porto) du 12 novembre 2003, affaire 0313696.

²⁴ Voir articles 148 et suivants du code de procédure administrative et judiciaire en matière fiscale.

²⁵ Arrêt du *Supremo Tribunal de Justiça* du 2 juin 2015, n° 8/2015, précité, p. 13.

²⁶ Arrêt du *Supremo Tribunal de Justiça* du 2 juin 2015, n° 8/2015, précité, p. 14.

²⁷ Au sens de l'article 11, sous a), du régime général des infractions fiscales, lu en combinaison avec l'article 105, paragraphes 1 à 3, de ce même diplôme.

prélèvements agricoles, les taxes et d'autres prélèvements fiscaux ou parafiscaux dont la perception relève de la compétence de l'administration fiscale ou de la sécurité sociale.

17. Les prestations fiscales en cause correspondent aux prestations auxquelles l'assujetti est soumis, soit en tant que contribuable direct²⁸, soit en tant que collecteur d'impôt pour le compte de l'État, au moyen du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu ou de la perception de la TVA²⁹.

E. EXISTENCE DE SEUILS PÉCUNIAIRES EN-DESSOUS DESQUELS LA SANCTION PÉNALE N'EST PAS INFLIGÉE

18. Comme indiqué au point 6 *supra* de la présente contribution, la législation portugaise prévoit des sanctions pénales uniquement à l'encontre des assujettis qui ne versent pas totalement ou partiellement à l'autorité fiscale l'impôt ou la taxe d'un montant supérieur à 7 500 euros. Lorsque l'impôt ou la taxe dû atteint un montant supérieur à 50 000 euros, les sanctions prévues sont plus sévères.

19. Ces seuils pécuniaires ne diffèrent pas en fonction de la taxe ou de l'impôt concerné.

F. CAS DE NON-IMPOSITION DES SANCTIONS EN QUESTION

20. Après l'engagement de la procédure d'exécution forcée mais avant l'engagement de la procédure pénale fiscale, l'assujetti a, dans des situations exceptionnelles telles que la mise en œuvre d'un plan de relance économique ou dans une situation de difficultés financières pouvant avoir des conséquences économiques graves, la possibilité de demander le paiement par versements échelonnés³⁰.
21. En outre, la procédure pénale fiscale peut être suspendue lorsque l'éventuelle qualification criminelle des faits est dépendante de la situation fiscale du contribuable, en cas de contestation ou d'opposition à l'exécution³¹.
22. Enfin, le sursis à l'exécution de la peine de prison peut être décidé par le juge en cas de paiement de la prestation fiscale dans une période maximale de cinq ans à compter de la condamnation pénale, majorée des intérêts de retard et des éventuelles amendes³².

²⁸ Voir article 18 de la loi générale sur la fiscalité.

²⁹ Voir articles 20, 28 et 34 de la loi générale sur la fiscalité.

³⁰ Voir article 196, paragraphe 3, du code de procédure administrative et judiciaire en matière fiscale.

³¹ Voir article 47 du régime général des infractions fiscales.

³² Voir article 14 du régime général des infractions fiscales.

III. CONCLUSION

23. Le droit portugais prévoit des sanctions de nature administrative et pénale à l'encontre d'un assujetti en cas de non-paiement, dans le délai légal, de la TVA préalablement et correctement déclarée. Des intérêts de retard sont également dus jusqu'à la date de paiement de la dette fiscale.
24. S'agissant des sanctions pénales, tout assujetti qui ne verse pas totalement ou partiellement à l'autorité fiscale la taxe d'un montant supérieur à 7 500 euros qu'il était tenu légalement de verser, commet le délit d'abus de confiance et peut être condamné à une peine d'emprisonnement pouvant atteindre trois ans ou à une amende pénale pouvant atteindre 360 jours.
25. Ces sanctions ne préjugent en rien de la possibilité de recours aux procédures de recouvrement forcé des créances fiscales de droit commun à l'encontre du contribuable qui n'a pas acquitté spontanément, à l'échéance prévue, le montant de la TVA dont il est redevable.
26. Par l'imposition de ces sanctions pénales, le législateur ne vise pas la criminalisation du non-paiement de la taxe, mais uniquement à sanctionner pénalement l'acte intentionnel ou négligent du contribuable qui porte atteinte à la relation de loyauté et de coopération avec l'État.
27. Ces sanctions pénales peuvent être également appliquées en cas d'omission de paiement d'autres taxes ou impôts.
28. Enfin, le droit portugais prévoit certaines possibilités de non-imposition des sanctions en question.

[...]

DROIT SLOVAQUE

1. En droit slovaque, un défaut de paiement, dans le délai légal, de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la "TVA") qui a été préalablement et correctement déclarée peut entraîner des conséquences en droit pénal ou en droit administratif. Les sanctions pénales sont prévues par le code pénal¹ (*Trestný zákon*) tandis que les conséquences administratives sont régies par la loi n° 563/2009 Rec. sur l'administration des impôts² (*Zákon o správe daní (daňový poriadok)*).

I. CONSÉQUENCES EN DROIT PÉNAL

A. NON-PAIEMENT DE L'IMPÔT

1. FAITS DE L'INFRACTION

2. L'infraction de "*non-paiement de l'impôt*" a été introduite dans l'ordre juridique slovaque par la loi n° 183/1999³ Rec. modifiant le code pénal, avec effet au 1^{er} septembre 1999, et visant à améliorer la collecte des impôts.
3. L'article 278 du code pénal prévoyant cette infraction se compose de trois paragraphes qui régissent des cas de gravité différente.
4. En vertu du **premier paragraphe** de cette disposition, la personne qui ne paie pas un impôt, une taxe, une cotisation d'assurance sociale, une cotisation d'assurance maladie ou d'assurance vieillesse, qui est exigible, et qui cause ainsi un dommage d'une *certaine étendue*⁴, sera punie d'une privation de liberté allant jusqu'à 3 ans. La certaine étendue vise les dettes fiscales dont le montant est d'au minimum 2 660 euros.
5. Le **deuxième paragraphe** dispose que l'auteur est passible d'une peine d'emprisonnement de 1 à 5 ans dans l'hypothèse où il causerait par cette infraction un dommage *d'étendue considérable*⁵, cette étendue étant caractérisée par un seuil de 26 660 euros minimum.

¹ Zákon č. 300/2005 Z. z., Trestný zákon, v znení neskorších predpisov.

² Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

³ Zákon č. 183/1993 ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 140/1961 Zb. Trestný zákon v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení a dopĺňa zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 249/1994 Z. z. o boji proti legalizácii príjmov z najzávažnejších, najmä organizovaných foriem trestnej činnosti a o zmenách niektorých ďalších zákonov v znení zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 58/1996 Z. z.

⁴ Voir l'article 125, paragraphe 1, du code pénal.

⁵ Idem.

6. Selon le **troisième paragraphe**, dans le cas d'un dommage d'étendue plus importante⁶, à savoir dépassant la somme de 133 000 euros, l'auteur sera puni d'une peine d'emprisonnement de 3 à 8 ans.

2. CONDITIONS DE LA RESPONSABILITÉ PÉNALE DU FAIT DU NON-PAIEMENT DE LA TVA

7. Outre les cotisations d'assurance sociale, maladie et vieillesse, l'objet de l'infraction concerne tous les impôts ou taxes intégrant le système fiscal slovaque, y compris la TVA.
8. La première condition de la naissance de la responsabilité pénale consiste dans le fait que l'assujetti n'a pas effectué le paiement dans le délai légal prévu par la réglementation applicable. Il convient de souligner que contrairement à d'autres infractions fiscales régies par le code pénal, dans le cadre de celle-ci, l'assujetti n'agit pas frauduleusement, mais ne s'acquitte pas intentionnellement de l'obligation légale de payer la taxe⁷.
9. Deuxièmement, l'étendue du dommage causé constitue également une circonstance déterminante. À cet égard, l'article 278 du code pénal prévoit trois seuils de la dette fiscale définissant les trois degrés de gravité de l'infraction (voir le point 1. "Faits de l'infraction").
10. Troisièmement, le code pénal limite l'engagement de cette responsabilité au seul cas de la faute intentionnelle.
11. Quatrièmement, l'assujetti doit être solvable à la date d'échéance. Cette condition est étroitement liée à celle de l'existence d'une faute intentionnelle. En effet, en cas d'insolvabilité, il n'est pas possible de prouver une faute intentionnelle. Dès lors, il doit être établi que l'assujetti ne voulait pas payer la taxe due malgré le fait qu'il disposait de moyens suffisants à cet effet. La solvabilité doit être examinée à l'égard de la période d'échéance⁸. Plus particulièrement, en cas de TVA, la période pertinente se rapporte aux 25 premiers jours du mois suivant la fin de la période fiscale pertinente⁹. L'examen doit être strict et complet au regard du principe selon lequel nul ne peut être privé de sa liberté pour la seule raison qu'il n'est pas en mesure d'exécuter une obligation contractuelle¹⁰. À cet égard, la juridiction saisie doit prendre en considération toutes les circonstances pertinentes du cas concret, telle qu'une menace grave pour l'existence future de l'entreprise ou l'insolvabilité de clients de l'assujetti. Il convient, néanmoins, de préciser que lesdites circonstances

⁶ Idem.

⁷ Voir Burda, E., *Trestný zákon. Osobitná časť. Komentár - II. diel*. Praha, 2011, page 824.

⁸ Voir l'article Šamko, P., *Poznámky k článku o trestnom čine nezaplatenia dane a poistného*, disponible sous le lien suivant: www.pravnelisty.sk.

⁹ Voir l'article 78 de la loi n° 222/2004 Rec. relative à la taxe sur la valeur ajoutée.

¹⁰ Voir l'article 17, paragraphe 2, de la Constitution.

ne constituent pas des causes exonératoires. En effet, en cas de constatation de l'insolvabilité de l'assujetti, la responsabilité pénale ne peut pas être engagée.

3. SANCTIONS

a) PERSONNES PHYSIQUES

12. Les sanctions sont infligées aux membres des organes statutaires d'une personne morale assujettie (ou à une autre personne agissant pour la personne morale et responsable dans ce contexte) ou aux entrepreneurs individuels.
13. Outre la peine d'emprisonnement, la juridiction peut infliger une peine alternative¹¹, notamment une peine pécuniaire¹² de 160 à 331 930 euros, peine de confiscation de biens¹³ ou la sanction de l'interdiction d'activité¹⁴. Chacune de ces deux dernières sanctions peut également être infligée en tant que peine complémentaire à la peine privative de liberté. Cependant, le cumul de la peine pécuniaire avec la confiscation de biens est exclu¹⁵.
14. Dans les cas de faits prévus par les deux premiers paragraphes de l'article 278 du code pénal (voir point 1. "Faits de l'infraction"), la juridiction est libre d'infliger la sanction ou les sanctions au regard des particularités du cas d'espèce. En revanche, pour ce qui est du troisième paragraphe, la peine d'emprisonnement doit être infligée soit comme la seule sanction, soit en combinaison avec un autre type de peine. Par ailleurs, la confiscation de biens n'est applicable qu'aux faits plus graves prévus par les deuxième et troisième paragraphes de l'article 278 (voir point 1. "Faits de l'infraction").
15. Dans ce contexte, il convient de signaler que l'auteur de l'infraction ne peut pas être condamné à une peine pécuniaire lorsque cette sanction pourrait mettre en échec la réparation de dommages causés par l'infraction¹⁶.

b) PERSONNES MORALES

16. Depuis le 1^{er} juillet 2016, les personnes morales peuvent également être tenues pour responsables de l'infraction en cause. Les sanctions à infliger n'étant pas concrétisées à l'égard de celle-ci, il incombe au juge de choisir une sanction appropriée parmi celles énumérées dans l'article 10 de la loi n° 91/2016 Rec. sur la

¹¹ Voir l'article 34, paragraphe 6, lu en combinaison avec l'article 32, du code pénal.

¹² Voir l'article 56, paragraphe 1, du code pénal.

¹³ Voir l'article 58, paragraphe 2, du code pénal.

¹⁴ Voir l'article 61, paragraphe 6, du code pénal.

¹⁵ Voir l'article 34, paragraphe 7, sous c), du code pénal.

¹⁶ Voir l'article 56, paragraphe 5, du code pénal.

responsabilité pénale des personnes morales¹⁷. Tout comme dans le cas des personnes physiques, il s'agit notamment d'une peine pécuniaire (de 1 500 à 1 600 000 euros), d'une confiscation de biens ou de la sanction de l'interdiction d'activité, sachant que ces deux sanctions ne peuvent pas être cumulées.

4. EXONÉRATION

17. L'article 86, paragraphe 1, sous e) du code pénal, prévoit la condition du "*regret efficace*", en tant que condition d'exonération des sanctions pénales à l'égard de l'infraction de non-paiement de l'impôt. Cette disposition requiert que la somme due soit versée, au plus tard, le jour suivant celui de la prise de connaissance par l'assujéti des résultats de l'enquête pénale. Dans l'hypothèse où la taxe serait payée plus tard, par exemple, lors de la procédure pénale devant la juridiction, il est fortement probable que cette circonstance sera considérée comme atténuante.

B. NON-VERSEMENT AUX ADMINISTRATIONS PUBLIQUES DE L'IMPÔT OU DE LA COTISATION PRÉLEVÉS À CET EFFET

18. L'infraction de *non-paiement de l'impôt* doit être distinguée de l'infraction de non-versement aux administrations publiques de l'impôt ou de la cotisation prélevés à cet effet¹⁸. En pratique, il s'agit notamment du cas dans lequel un employeur ne reverse pas à l'administration publique concernée l'impôt ou les cotisations retenus sur le salaire de son employé, ou du cas de non-versement par une banque de l'impôt retenu sur les revenus financiers des clients découlant de leurs dépôts bancaires.
19. Pour l'engagement de la responsabilité pénale, il est nécessaire que l'auteur commette cette infraction en vue de l'obtention d'un profit injustifié pour lui-même ou pour autrui (par exemple, le paiement des rémunérations de dirigeants de l'entreprise). Une éventuelle insolvabilité peut avoir une incidence sur la responsabilité pénale sous condition de l'absence du motif visant un profit¹⁹.
20. En ce qui concerne les sanctions, celles-ci varient en fonction de la gravité de l'infraction. Tout comme dans le cas de l'infraction de non-paiement de l'impôt, le code pénal prévoit plusieurs types de sanctions, notamment la peine d'emprisonnement, la peine pécuniaire, la confiscation de biens, ainsi que la sanction de l'interdiction d'activité. Les sanctions peuvent être cumulées tout en respectant les règles mentionnées ci-dessus. De même, la juridiction inflige les sanctions après avoir pris en considération toutes les circonstances du cas d'espèce, ainsi que la finalité des types de sanctions. Les conditions pour l'exonération sont identiques à celles établies pour l'infraction de non-paiement de l'impôt.

¹⁷ Zákon č. 91/2016 Z. z. o trestnej zodpovednosti právnických osôb a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

¹⁸ Voir l'article 277 du code pénal.

¹⁹ Voir Čentéš, J. a kol., *Trestný zákon. Veľký komentár.*, Bratislava, 2015, page 527.

II. CONSÉQUENCES EN DROIT ADMINISTRATIF

21. Un défaut de paiement de la TVA correctement déclarée n'est pas sanctionné par une amende ou une autre sanction administrative. Cependant, selon l'article 156 de la loi n° 563/2009²⁰ Rec. sur l'administration des impôts, le débiteur fiscal est tenu de payer des intérêts moratoires sur la somme due.
22. Par ailleurs, l'autorité fiscale dispose d'autres instruments légaux pour garantir un recouvrement des créances fiscales, à savoir l'établissement, par voie d'une décision administrative, d'un gage fiscal²¹ sur les biens ou les créances du débiteur (même sur les "futures" créances) ou le lancement de la procédure d'exécution fiscale²².
23. L'application desdits instruments n'exclut pas l'engagement de la responsabilité pénale.
24. Dans ce contexte, il convient d'observer que l'administration fiscale est autorisée à utiliser le trop-perçu de la taxe acquittée par l'assujetti pour le remboursement de ses dettes fiscales, voire des dettes relatives à un autre type de taxe ou d'impôt. Cette possibilité est toutefois limitée par la position d'une telle créance dans le classement déterminant l'ordre de remboursement éventuel des différentes créances fiscales²³.

III. CONCLUSION

25. Malgré le fait que les juridictions nationales procèdent à un contrôle strict du respect de toutes les exigences légales pour l'engagement de la responsabilité pénale, une partie des professionnels dans ce domaine estime que le seul non-paiement des taxes exigibles ne devrait pas constituer une infraction eu égard à l'existence du mécanisme administratif assurant le remboursement des dettes fiscales²⁴.

[...]

²⁰ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

²¹ Voir l'article 81 de la loi sur l'administration des impôts.

²² Voir le titre IV de la loi sur l'administration des impôts.

²³ Voir l'article 55, paragraphes 6 et 7 de la loi sur l'administration des impôts.

²⁴ Voir l'article rédigé par Šamko, P., *Poznámky k článku o trestnom čine nezaplata daní a poistného*, disponible sous le lien suivant: www.pravnelisty.sk.

DROIT SUÉDOIS

I. INTRODUCTION

1. Cette contribution à la note de recherche [...] vise à décrire le système suédois quant aux conséquences d'un comportement consistant, pour un assujetti, à omettre de verser, dans le délai légal, la taxe sur la valeur ajoutée préalablement et correctement déclarée.
2. Il convient d'ores et déjà de constater que le droit suédois ne prévoit pas de sanction pénale dans un cas tel que celui précisé au paragraphe 1. ci-dessus. Certes, le législateur suédois a adopté en 1972 une loi spéciale qui regroupe les infractions fiscales en ce qui concerne notamment la taxe sur la valeur ajoutée¹. Ladite loi a été réformée notamment en 1996². Avant ladite réforme, le non-paiement *d'impôts sur le revenu* retenus par un employeur sur les salaires des employés, constituait une infraction passible d'une sanction pénale³. Le droit suédois a donc connu un système avec des sanctions pénales en cas d'impôts impayés en temps utile. Cependant ce système, qui ne concernait pas la taxe sur la valeur ajoutée, a été aboli⁴ en faveur du système de responsabilité personnelle de paiement des impôts et des taxes au détriment des représentants de l'assujetti⁵. Il peut être noté qu'il existe aujourd'hui un débat en Suède selon lequel ledit système de responsabilité personnelle pourrait constituer une "accusation en matière pénale" au sens de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Cependant, cette question ne semble pas avoir été examinée par la Cour européenne des droits de l'homme.⁶
3. Eu égard à l'absence de réglementation prévoyant des sanctions pénales pour le non-paiement d'une taxe sur la valeur ajoutée, la présente contribution sera consacrée aux méthodes alternatives choisies par le législateur suédois dans l'objectif de garantir la récupération efficace de ladite taxe.

II. NAISSANCE ET DÉCLARATION DE LA DETTE FISCALE

¹ Voir article 1 de la skattebrottslag (1971:69) [loi (1971:69) relative aux infractions fiscales, ci-après la "SBL"].

² Voir prop. 1996/97:100.

³ Voir l'article 6 de la SBL dans sa version en vigueur jusqu'au 31 octobre 1997.

⁴ Voir SOU 1995:10 p. 255 et suiv., et SOU 1996:100 p. 360 et suiv.

⁵ Voir prop. 1996/97:100, partie I, p. 443, 449, et partie II, p. 9 et suiv.

⁶ Voir, à titre d'exemple, Simon-Almendal, T., *Företrädaransvar*, Norstedts juridik, 1^{ère} édition, 2015, chapitre 7.

4. En vertu du chapitre 1, article 3 de la mervärdesskattelagen (1994:200) [loi (1994:200) relative à la taxe sur la valeur ajoutée] (ci-après la "ML"), le fait générateur de la taxe intervient au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.
5. L'obligation de déclarer la taxe sur la valeur ajoutée ressort de la skatteförfarandelag (2011:1244)⁷. En vertu de son chapitre 26, article 2, point 2, cette obligation incombe, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, à la personne qui est assujettie en vertu de la ML.
6. Il ressort du chapitre 26, article 5 de la SFL qu'il incombe à ladite personne de s'acquitter de son obligation en déposant des déclarations fiscales correspondant à des périodes imposables. La règle générale pour les périodes imposables est prévue au chapitre 26, article 10 de la SFL. D'après cette disposition, ladite période est d'un mois. Dans certains cas, la période imposable peut être d'un trimestre ou d'un an⁸.
7. D'après le chapitre 26, articles 26 et 30 de la SFL, la déclaration de TVA doit normalement être déposée auprès de l'administration fiscale soit le 12 du mois suivant le mois de la période imposable, soit le 26 du mois suivant la période imposable.
8. En vertu du chapitre 53, article 1, de la SFL, une décision relative à la taxe sur la valeur ajoutée est prise pour chaque période d'imposition. Selon l'article 2 dudit chapitre, ladite décision est prise automatiquement dès que la déclaration fiscale a été déposée en bonne et due forme endéans le délai prévu. Il ressort du chapitre 68, article 1, de la SFL que la décision en question est immédiatement exécutable sans être devenue définitive.
9. La taxe relevant de la déclaration déposée doit normalement être payée le jour même de la déposition de la déclaration auprès de l'administration fiscale⁹. Le paiement est considéré comme intervenu en temps utile lorsqu'il a été crédité sur le compte fiscal détenu par l'assujetti auprès de l'administration fiscale.
10. Dans ce contexte, il convient de préciser que chaque assujetti suédois est obligé de disposer d'un compte fiscal ("skattekonto") auprès de l'administration fiscale. Sur ce compte, toutes les dettes et les créances de l'assujetti sont enregistrées¹⁰. Ledit compte est apuré tous les mois où il y a eu une transaction. Lors dudit apurement, aucun tri n'est effectué selon le type d'impôt ou selon l'ordre des paiements

⁷ Skatteförfarandelag (2011:1244) [loi (2011:1244) relative à la procédure fiscale, ci-après la "SFL"]. La loi est généralement applicable à tous les impôts nationaux, voir chapitre 2, article 1 de ladite loi, ainsi que prop. 1995/96:170 p. 155.

⁸ Voir chapitre 26, articles 11 et 12 de la SFL.

⁹ Chapitre 62, article 3 de la SFL. OBS jämför dock 68:1 SFL!

¹⁰ Un impôt ou une taxe qui n'est pas encore dû ne fait pas l'objet d'un enregistrement sur le compte fiscal, chapitre 61, article 2 de la SFL.

effectués par l'assujetti. Seules les dettes qui font éventuellement l'objet de

recouvrement sont prises en compte dans un second temps¹¹. Si l'apurement démontre une dette de l'assujetti, celle-ci doit être réglée endéans le délai fixé à cet égard. En revanche, une créance en faveur de l'assujetti lui sera versée dans les meilleurs délais¹². Un tel versement exige que l'assujetti ait rempli ses obligations de déclaration pour la période imposable concernée. Si un excédent sur le compte fiscal est évalué nécessaire pour compenser une dette fiscale, montants faisant l'objet de recouvrement inclus, ou pour couvrir un impôt ou une taxe qui a été décidé mais qui n'a pas encore échu, aucun versement n'aura lieu¹³.

11. Il convient de noter que l'administration fiscale dispose de la faculté de retenir un crédit sur le compte fiscal en faveur de l'assujetti, notamment sous la forme d'un excédent de taxe sur la valeur ajoutée, lorsque cette mesure est motivée par un besoin de contrôler la déclaration d'impôt relative à la taxe sur la valeur ajoutée¹⁴.

III. PAIEMENT TARDIF OU NON-PAIEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

12. Une dette enregistrée sur le compte fiscal de l'assujetti qui n'est pas réglée endéans le délai prévu, engendrera un intérêt de retard. Cet intérêt s'élève à 125% du taux d'intérêt des bons du Trésor¹⁵, majoré de 15%. En vertu du chapitre 65, article 13 de la SFL, ce taux majoré s'applique à compter du jour où l'impôt ou la taxe aurait dû être payé, jusqu'au jour où la dette commence à faire l'objet d'une procédure de recouvrement, dès lors, le taux d'intérêt doit à nouveau être de 125% dudit taux d'intérêt des bons du Trésor.

¹¹ Chapitre 62, article 11 de la SFL. En vertu de l'article 19 de la lag (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. [loi (1993:891) relative au recouvrement de créances de l'État], le service public des recouvrements forcés imputera les montants obtenus sur les dettes fiscales selon leurs dates de prescription. Il convient de noter que, en vertu de la lag (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter [loi (1985:146) relative à l'imputation lors d'un remboursement d'impôts, taxes, droits ou redevances], en ce qui concerne les remboursements de taxe sur la valeur ajoutée à des assujettis à l'étranger, les dettes éventuelles de l'assujetti envers l'autorité fiscale seront imputées avant le remboursement.

¹² Chapitre 64, article 2 de la SFL et chapitre 14, article 5 du skatteförfarandeförordning (2011:1261), [règlement (2011:1261) précisant la loi (2011:1244) relative à la procédure fiscale, ci-après le "règlement (2011:1261)"].

¹³ Chapitre 64, article 4 de la SFL.

¹⁴ Chapitre 14, article 7 de la SFL.

¹⁵ Chapitre 65, articles 3 et 4 de la SFL. Voir aussi chapitre 14, article 10 du règlement (2011:1261).

13. Ainsi, il peut être constaté que les taux d'intérêt qui seront appliqués en cas de non-paiement sont relativement bas et ne semblent pas constituer un outil réellement efficace pour le recouvrement de la dette fiscale. D'un autre côté, un déficit sur le compte fiscal qui n'est pas réglé dans le délai prescrit, fera l'objet de mesures exécutoires forcées dès que l'administration fiscale aura adressé un avis de paiement à l'assujetti et que ce dernier n'aura pas été respecté¹⁶.
14. Il convient de noter que l'administration fiscale est en principe obligée de soumettre la dette fiscale à une procédure d'exécution forcée, et que ce recouvrement ne visera pas un impôt ou une taxe particulière, mais le déficit sur le compte fiscal¹⁷. Ladite procédure est entamée relativement tôt après l'apurement du compte fiscal. Si une dette est alors constatée, et dans la mesure où ladite dette reste impayée lors du prochain apurement, la procédure d'exécution forcée est initiée¹⁸. L'administration est habilitée à demander l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire visant le débiteur,¹⁹ et elle est, le cas échéant, obligée de faire inscrire les créances sur la liste des créanciers²⁰.
15. Outre la procédure d'exécution forcée, la SFL prévoit une possibilité pour l'administration fiscale de demander auprès d'un tribunal administratif²¹ de première instance la constitution de garanties de paiement ("betalningssäkring"). Cette méthode s'impose notamment lorsque la dette fiscale n'a pas encore pu faire l'objet d'une procédure d'exécution forcée, et qu'il existe un risque concret de non-paiement d'un montant considérable²², de la part du débiteur. Il s'agit d'une mesure de sauvegarde provisoire parallèle aux mesures de la procédure de droit civil (comme la saisie conservatoire) ou de la procédure pénale (comme la saisie ou la confiscation). Un bien faisant l'objet d'une décision de constitution de garanties de paiement doit encore être saisi par le service public de recouvrement avant que l'administration fiscale ne soit payée.
16. Il a déjà été mentionné que le droit procédural fiscal suédois prévoit une responsabilité personnelle pour les représentants légaux de l'assujetti personne morale en cas notamment de non-paiement des impôts ou des taxes incombant à ce

¹⁶ Article 3 de l'indrivningsförrordning (1992:1229) [règlement (1993:1229) relative à l'exécution forcée, ci-après le "règlement (1993:1229)"].

¹⁷ Chapitre 70, article 1 de la SFL.

¹⁸ En vertu de l'article 4 du règlement (1992:1229), l'administration fiscale est obligée de présenter une demande de mesures exécutoires au plus tard deux mois après la date à laquelle la dette concernée est devenue exigible. Ladite disposition précise qu'une telle demande doit être traitée en urgence dans le cas où un retard risque de mettre l'exécution forcée en péril.

¹⁹ Article 6 de la lag (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter [loi (2007:324) relative à la gestion de l'administration fiscale de certaines tâches lui appartenant en tant que créancier, ci-après la "loi (2007:324)"].

²⁰ Article 7 de la loi (2007:324).

²¹ Chapitre 46, article 5 de la SFL.

²² Chapitre 46, article 6 de la SFL.

dernier²³. Cette possibilité pour l'administration fiscale d'assurer un recouvrement efficace notamment de la taxe sur la valeur ajoutée existe depuis longtemps²⁴.

17. Dès lors, en vertu du chapitre 59, article 13 de la SFL, lorsqu'un représentant²⁵ d'une personne morale omet, intentionnellement ou par négligence grave, d'effectuer un paiement d'impôt ou d'une taxe pour l'assujetti, celui-ci peut, sur demande de l'administration fiscale auprès du tribunal administratif de première instance²⁶, devenir personnellement responsable, solidairement audit assujetti, pour procéder au paiement de l'impôt ou de la taxe²⁷. Ladite responsabilité peut être limitée à une période d'imposition précise.
18. Dans la pratique, la responsabilité personnelle pour les représentants de l'assujetti est appliquée avec une rigueur particulière. Pour éviter ladite responsabilité personnelle, le représentant doit veiller à ce que la dette fiscale soit payée le jour même où celle-ci devient exigible. En cas d'impossibilité de régler la dette, il incombe audit représentant d'entreprendre les démarches nécessaires pour qu'une suspension générale des paiements, une ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire, ou des mesures d'assainissement soient entamées au plus tard le jour où la dette devient exigible. Le non-respect de cette obligation signifie, en pratique, qu'un des critères d'intention ou de négligence grave décrits ci-dessus est constaté en ce qui concerne ledit représentant²⁸.

²³ À ladite responsabilité de droit public s'ajoute une responsabilité de droit civil selon les règles générales de responsabilité prévues dans le cadre du droit des sociétés, notamment au chapitre 25 de la aktieföretagslag (2005:551) [loi (2005:551) sur les sociétés par actions, ainsi qu'au chapitre 13 de la lag (1987:667) om ekonomiska föreningar [loi (1987:667) sur les associations à caractère économique].

²⁴ Les règles relatives à la responsabilité personnelle des représentants de l'assujetti ont été transposées au chapitre 6, article 17 de la ML, puis dans la skattebetalningslag (1997:483) [loi (1997:483) relative aux paiements d'impôts et de taxes], avant d'être transmises à la SFL.

²⁵ La SFL ne définit pas la notion de "représentant". Cependant, ladite notion vise aussi bien les représentants légaux que les représentants effectifs qui exercent une influence décisive sur l'assujetti, voir prop. 2002/03:128, p. 24.

²⁶ Chapitre 59, article 16 de la SFL.

²⁷ Ici, il peut être ajouté que, en droit suédois, les sociétés en nom collectif sont considérées comme des personnes morales, voir chapitre 1, article 4 de la lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag [loi (1980:1102) relative aux sociétés en nom collectif et aux sociétés en participation (ci-après la "loi (1980:1102)"), mais non pas, à quelques exceptions, comme des assujettis, voir chapitre 5, article 1 de la inkomstskattelag (1999:1229) [loi (1999:1229) relative aux impôts sur le revenu], d'après lequel les associés de la société sont assujettis pour les revenus de la société. En revanche, en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, la société en nom collectif est assujettie, voir chapitre 6, article 1 de la ML. Il ressort du chapitre 59, article 11 de la SFL que l'administration fiscale est compétente pour imposer aux associés la responsabilité de paiement notamment de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu du principe de responsabilité solidaire prévu au chapitre 2, article 20 de la loi (1980:1102).

²⁸ Persson Österman, R. et Svernlöv, C., *Skatterättsligt företrädaransvar – En gräddfil utan legitimitet?*, Svenskt näringsliv, octobre 2013, p. 5.

19. Ceci implique, pour le représentant d'un assujetti, que celui-ci est obligé de connaître, à chaque moment où une dette fiscale devient exigible, le montant de la dette et la capacité de l'assujetti de payer ledit montant. En cas d'incapacité de paiement de la dette en question, le représentant est contraint, afin d'éviter de devenir personnellement responsable pour la dette fiscale concernée, de veiller à ce que l'entreprise assujettie soit liquidée, ou bien de présenter une demande de cessation générale des paiements, ou de l'ouverture d'un redressement judiciaire, au plus tard le jour de l'échéance, sans possibilité de sauver ladite entreprise se trouvant dans une situation d'insolvabilité.
20. Enfin, en cas de non-paiement notamment de la taxe sur la valeur ajoutée, l'administration est habilitée à révoquer une décision d'enregistrement de l'assujetti en tant qu'entrepreneur (godkännande för F-skatt)²⁹. Une telle révocation aura des conséquences importantes pour l'assujetti, notamment en ce sens que ses clients seront obligés de retenir l'impôt et de payer les charges sociales afférant aux montants payés à l'entrepreneur, et le fait de révoquer ladite décision implique concrètement qu'il devient impossible pour l'entrepreneur de poursuivre son activité économique³⁰.

IV. CONCLUSION

21. Le droit suédois ne prévoit pas de sanction pénale pour un assujetti qui omet de verser, dans le délai légal, la taxe sur la valeur ajoutée préalablement et correctement déclarée. En revanche, l'autorité fiscale dispose d'autres moyens pour garantir un recouvrement efficace des impôts et des taxes impayées. À cet égard, il convient notamment de mettre en exergue la possibilité de compenser les dettes par les avoirs sur les comptes fiscaux détenus par les assujettis auprès de l'administration fiscale, dans le cadre de l'apurement régulier desdits comptes, la responsabilité personnelle susceptible d'être imposée aux représentants de l'assujetti personne morale, ainsi que le risque encouru par l'assujetti de voir radié son enregistrement auprès de l'administration fiscale en tant qu'entrepreneur.

[...]

²⁹ Chapitre 9, article 4, premier alinéa, point 2 de la SFL, lu en combinaison avec l'article 1, deuxième alinéa de ladite loi.

³⁰ Voir prop. 2010/11:165, p. 328.