

TCVS P1 08 47

Code pénal - faux dans les titres fiscal et escroquerie fiscale - ATC (Juge de la Cour pénale II) du 24 septembre 2009, Ministère public de la Confédération c. X., Y. et Z.

Faux dans les titres: juridiction compétente; faux dans les titres à des fins fiscales et escroquerie fiscale: notion

- Sont soumis à la juridiction fédérale les crimes et délits visés au titre 11 du Code pénal en tant qu'il s'agit de titres fédéraux, à l'exception des titres de transport et les justificatifs de paiement postaux (consid. 3a).
- L'art. 15 ch. 1 DPA vise non seulement les faux dans les titres commis à des fins fiscales mais également tous ceux qui sont dirigés contre les pouvoirs publics ou propres à procurer un avantage illicite selon la législation administrative fédérale. En tant que *lex specialis*, cette disposition l'emporte sur l'art. 251 ch. 1 CP et ne réprime pas la fausse constatation d'un fait qui, tout en ayant une portée juridique, n'affecte pas les droits des pouvoirs publics (consid. 3c/aa).
- Il y a escroquerie fiscale lorsque le contribuable obtient une taxation injustement favorable, en recourant à des manœuvres frauduleuses - en particulier la remise à l'autorité fiscale de titres inexacts, ou incomplets - tendant à faire naître une vision faussée de la réalité (art. 14 DPA; 3c/aa).

Réf. CH: art. 146 CP, art. 251 CP, art. 333 CP, art. 336 CP, art. 18 PPF, art. 101 PPF, art. 14 DPA, art. 15 DPA, art. 20 DPA, art. 21 DPA, art. 85 LTVA, art. 27 LA, art. 91 LA, art. 95 LA, art. 98 LA.

Réf. VS: -

Urkundenfälschung: Zuständigkeit - Urkundenfälschung im Bereich der Steuern und Abgabebetrag: Begriff

- Der Bundesgerichtsbarkeit unterstehen die Verbrechen und Vergehen des elften Titels des Strafgesetzbuches, sofern Urkunden des Bundes, ausgenommen Fahr- ausweise und Belege des Postzahlungsverkehrs, in Betracht kommen (E. 3a).
- Art. 15 VStrR erfasst nicht nur Urkundendelikte zu Steuerzwecken, sondern jede derartige Handlung, die sich gegen das Gemeinwesen richtet oder einen nach der eidgenössischen Verwaltungsgesetzgebung unrechtmässigen Vorteil bewirken soll. Als *lex specialis* geht diese Bestimmung Art. 251 Ziff. 1 StGB vor und ahndet das unrichtige Beurkunden einer rechtlich erheblichen Tatsache, die sich nicht gegen das Gemeinwesen richtet, nicht (E. 3c/aa).
- Es liegt Abgabebetrag vor, wenn der Abgabepflichtige durch arglistige Täuschung - insbesondere durch Einreichen von unrichtigen oder unvollständigen Unterlagen an die Behörden - eine ungerechtfertigte günstige Taxierung bewirkt (Art. 14 VStrR; E. 3c/aa).

Ref. CH: Art. 146 StGB, Art. 251 StGB, Art. 333 StGB, Art. 336 StGB, Art. 18 BStP, Art. 101 BStP, Art. 14 VStrR, Art. 15 VStrR, Art. 20 VStrR, Art. 21 VStrR, Art. 85 MWSTG, Art. 27 LFG, Art. 91 LFG, Art. 95 LFG, Art. 98 LFG.

Ref. VS: -

Faits (résumé)

A. X., Y. et Z. sont tous trois titulaires d'une licence de pilote professionnel d'hélicoptère qui leur permet d'effectuer des vols commerciaux avec passagers. A. était une association qui avait pour but la promotion des activités aéronautiques notamment. Z. en était le président et X. le secrétaire. Cette association était propriétaire de deux hélicoptères. N'étant pas titulaire d'une autorisation d'exploitation, elle a fait inscrire ces deux aéronefs, dès l'été 2004, dans la liste des hélicoptères de B. SA, afin de pouvoir les exploiter commercialement. Jusqu'au 30 juin 2005, les deux hélicoptères ont ainsi été régulièrement utilisés « sous l'égide » de cette société. Le 1^{er} juillet 2005, B. SA a cessé ses activités commerciales. A. a alors transféré ses deux aéronefs dans la liste de C. AG afin de poursuivre leur exploitation commerciale. A. aurait été dissoute à la fin de l'année 2006.

B. Aux termes de ses statuts, D. SA a pour but, notamment, l'exploitation et la location d'hélicoptères. Z. et X. en sont respectivement le président et le vice-président. Le 20 décembre 2005, l'Office fédéral de l'aviation civile (ci-après: l'OFAC) a délivré à cette société une autorisation d'exploitation pour le transport commercial de personnes et de marchandises par hélicoptère. Dès cette date, l'utilisation des aéronefs par X. Y. et Z. s'est essentiellement faite au travers de D. SA.

A la fin de l'année 2006, D. SA a repris les actifs - dont les deux hélicoptères - et les passifs de A.

Le 20 octobre 2006, sur dénonciation de l'OFAC, le Ministère public de la Confédération a décidé l'ouverture d'une enquête de police judiciaire contre X. Y. et Z. pour faux dans les titres au motif que, en 2004 et 2005, ceux-ci avaient omis de transcrire, respectivement transcrit de manière incomplète ou erronée, des données dans les carnets de route des aéronefs ainsi que dans leur carnets de vol personnels, se soustrayant ainsi à la TVA. Le même jour, il a délégué l'instruction et le jugement de cette affaire aux autorités de poursuite pénale du Valais.

Le 6 décembre 2006, le juge d'instruction du Valais central a ouvert une instruction d'office contre X., Y. et Z. pour faux dans les titres.

Au terme de son instruction, le magistrat instructeur a suspendu cette procédure par un non-lieu.

C. Le 10 juillet 2008, le Ministère public de la Confédération a appelé de cet arrêt.

Considérants (extraits)

(...)

3. a) En vertu de l'art. 336 al. 1 let. f CP, sont soumis à la juridiction fédérale les crimes et délits visés au titre 11 en tant qu'il s'agit de titres fédéraux, les titres de transport et les justificatifs de paiements postaux étant toutefois exceptés. Cette disposition vise les art. 251, 252, 253, 254 et 257 CP (Ney/Thommen, Basler Kommentar, n. 11 ad art. 336 CP). Est un titre fédéral, l'écrit qui émane d'une autorité ou d'un fonctionnaire de la Confédération dans l'accomplissement d'une tâche publique ou dans l'exercice de ses fonctions (ATF 96 IV 155 consid. I.1; cf. é.g. arrêt du TPF SK.2007.4 du 21 juin 2007 consid. 1.4).

Selon l'art. 101 de la loi fédérale sur la procédure pénale (PPF), lorsque des soupçons suffisants laissent présumer que des infractions relevant de la juridiction fédérale ont été commises, le procureur général ordonne par écrit l'ouverture de l'enquête (al. 1). Le procureur général et la police judiciaire procèdent aux investigations nécessaires à l'identification des auteurs et à la constatation des faits essentiels, ainsi qu'à la conservation des traces et des preuves; ils prennent les autres mesures qui ne souffrent aucun retard (al. 2). Le procureur général peut déléguer aux autorités cantonales l'instruction et le jugement d'une affaire de droit pénal fédéral relevant de la juridiction fédérale en vertu de l'art. 336 al. 1 et 3 CP (art. 18 al. 1 PPF). Lorsqu'une affaire de droit pénal fédéral est soumise aussi bien à la juridiction fédérale qu'à la juridiction cantonale, le procureur général peut ordonner la jonction des causes en main de l'autorité fédérale ou des autorités cantonales (art. 18 al. 2 PPF).

b) (art. 251 CP : faux intellectuel)

c) aa) En vertu de l'art. 15 ch. 1 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA), celui qui, dans le dessein de se procurer ou de procurer à un tiers un avantage illicite selon la législation administrative fédérale ou de porter atteinte aux intérêts pécuniaires ou à d'autres droits des pouvoirs publics, aura créé un titre faux, falsifié un titre, abusé de la signature ou de la marque à la main réelles d'autrui pour fabriquer un titre supposé, ou aura, pour tromper autrui, fait usage d'un tel titre (al. 1), sera puni de l'emprisonnement ou d'une amende de 30'000 fr. au plus (depuis le 1^{er} janvier 2007, une peine privative de liberté de trois ans au plus ou une peine pécuniaire: art. 333 al. 3 let. b CP). Cette disposition vise non seulement les faux dans les titres

commis à des fins fiscales mais également tous ceux qui sont dirigés contre les pouvoirs publics ou propres à procurer un avantage illicite selon la législation administrative fédérale (ATF 108 IV 180 consid. 3b; Hauri, *Verwaltungsstrafrecht*, 1998, p. 54; Trechsel/Erni, in: Trechsel et al., *Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxis-kommentar*, 2008, n. 20 ad art. 251 CP). En tant que *lex specialis*, l'art. 15 ch. 1 al. 1 DPA l'emporte sur l'art. 251 CP dont il exclut l'application (ATF 126 IV 65 consid. 3d; FF 1971 I p. 1032; Boog, *op. cit.*, n. 106 ad art. 251 CP; Stratenwerth/Wohlens, *Schweizerisches Strafgesetzbuch, Handkommentar*, Berne 2007, n. 18 ad art. 251 CP; Torrione, *Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA*, in: OREF [édit], *les procédures en droit fiscal*, 2005, p. 999; Camenzind/Honauer/Vallender, *Handbuch zum Mehrwertsteuer-gesetz*, 2003, n. 1791 p. 611). En outre, l'art. 15 ch. 1 al. 1 DPA ne réprime pas la falsification d'un titre privé, soit la fausse constatation d'un fait qui, tout en ayant une portée juridique, n'affecte pas les droits des pouvoirs publics, une application subsidiaire de l'art. 251 CP étant exclue (ATF 108 IV 180 consid. 3b; Donatsch/Wohlens, *Strafrecht IV, Delikte gegen die Allgemeinheit*, 2004, p. 155; Corboz, *Les infractions en droit suisse*, 2002, n. 198 ad art. 251 CP; Boog, *loc. cit.*). Il y a en revanche concours parfait entre l'art. 251 CP et la disposition spéciale si l'auteur a à tout le moins accepté l'éventualité que le titre faux soit également utilisé en dehors du cadre de l'administration (ATF 108 IV 27 consid. 3b; Trechsel/Erni, *op. cit.*, n. 20 ad art. 251 CP; Boog, *loc. cit.*; Stratenwerth/Wohlens, *op. cit.*, n. 18 ad art. 252 CP).

L'art. 14 DPA réprime l'escroquerie en matière de prestations et de contributions. Est punissable à ce titre celui qui, par une tromperie astucieuse, aura induit ou maintenu dans l'erreur l'administration et obtenu ainsi, notamment, le remboursement de contributions (al. 1) ou soustrait un montant important représentant une contribution (al. 2). Il y a ainsi escroquerie fiscale lorsque le contribuable obtient une taxation injustement favorable, en recourant à des manœuvres frauduleuses - en particulier la remise à l'autorité fiscale de titres inexacts ou incomplets - tendant à faire naître une vision faussée de la réalité (ATF 125 II 250 consid. 3). A l'instar de l'art. 15 ch. 1 al. 1 DPA, l'art. 14 DPA l'emporte en principe (cf. arrêt du TF 1A.233/2004 du 8 novembre 2004 consid. 2) sur la norme générale de l'art. 146 CP (Arzt, *Basler Kommentar*, n. 139 ad art. 146 CP; Trechsel/Cramer, in: Trechsel et al., *op. cit.*, n. 41 ad art. 146 CP; Torrione, *op. cit.*, p. 931). A cet égard, il y a lieu de relever que, dans le domaine de la TVA, le contribuable qui trompe l'autorité fiscale en produisant un faux intellectuel n'est pas punissable

au regard de l'art. 15 ch. 1 al. 1 DPA - qui ne réprime pas cette catégorie de faux (ATF 126 IV 65 consid. 3c; 113 II 181 consid. 3b/aa) - mais uniquement sur le fondement de l'art. 14 al. 2 DPA (Torrione, op. cit., p. 999). Par ailleurs, cette dernière disposition absorbe, en vertu de l'art. 89 al. 1 LTVA, l'infraction de soustraction fiscale prévue par l'art. 85 LTVA.

bb) Aux termes de son art. 1^{er}, la DPA s'applique lorsqu'une autorité administrative fédérale est chargée de poursuivre et de juger des infractions. Cette application peut intervenir en vertu d'un renvoi direct. Ainsi, l'art. 88 LTVA dispose que la DPA est applicable (al. 1), la poursuite des infractions incombant, en matière d'impôt sur les opérations faites sur le territoire suisse, à l'Administration fédérale des contributions (al. 2). Peu importe, à ce propos, que ces infractions soient prévues dans la LTVA ou dans la DPA (Torrione, op. cit., p. 1000). La DPA est également susceptible de trouver application à la faveur d'un renvoi indirect, soit lorsque le législateur a omis de la déclarer applicable mais a délégué à une administration fédérale la compétence de poursuivre et juger certaines infractions (Roth, Tribunaux pénaux, autorités administratives et droit pénal administratif, in: RDAF 37/1981 p. 291; Hauri, op. cit., p. 3; Wiprächtiger, Basler Kommentar, n. 11 ad art. 333 CP).

Dans le domaine de la navigation aérienne, l'art. 98 de la loi fédérale sur l'aviation (LA) dispose que les infractions commises à bord d'un aéronef relèvent de la juridiction pénale fédérale (al. 1); l'Office fédéral de l'aviation civile (ci-après: l'OFAC) est l'autorité administrative compétente pour poursuivre et juger, selon la procédure prévue par la DPA, les contraventions réprimées par l'art. 91 LA (al. 2). En outre, l'art. 91bis LA rend applicables les art. 14 à 18 DPA. Enfin, l'art. 95 LA prévoit que les dispositions générales de la DPA sont applicables aux contraventions visées par l'art. 91 LA (al. 1), les dispositions générales du code pénal suisse s'appliquant aux autres infractions (al. 2).

A teneur de l'art. 20 DPA, l'administration fédérale est compétente pour procéder à l'enquête. Les auditions, qui sont l'objet de procès-verbaux, les inspections locales et les mesures de contrainte sont confiées à des fonctionnaires formés spécialement à cet effet (al. 1). Lorsque, dans une affaire pénale, la compétence de l'administration concernée, de même que la juridiction fédérale ou cantonale sont établies, le département dont relève l'administration concernée peut ordonner la jonction des procédures par devant l'autorité de poursuite pénale déjà saisie de l'affaire pour autant qu'il existe un rapport étroit et que l'autorité de poursuite pénale ait donné son accord préalable (al. 3). Une telle jonction n'entre pas seulement en considération

lorsque la poursuite pénale de délits de droit commun relève, en vertu de la loi, des autorités cantonales, mais également lorsque des délits de droit commun ressortissent à la juridiction fédérale (FF 1998 p. 1285). L'administration fédérale est également compétente pour juger les infractions; toutefois, lorsque le département auquel elle est subordonnée estime qu'une peine ou une mesure privative de liberté doit être envisagée, le tribunal est compétent (art. 21 al. 1 DPA). La personne touchée par un prononcé pénal de l'administration peut demander à être jugée par le tribunal (art. 21 al. 2 DPA).

d) En l'espèce, dans son écriture du 3 août 2006, l'OFAC reproche notamment aux prévenus d'avoir, en 2004 et 2005, omis de transcrire, respectivement transcrit de manière incomplète ou erronée des données dans les carnets de route des aéronefs ainsi que dans leurs carnets de vol personnels. Ainsi, des vols effectués à des fins commerciales (VC) auraient été mentionnés comme vols privés (VP) ou en tant que vols d'instruction (VS); par ailleurs, certains vols commerciaux ou privés n'auraient pas été reportés ou ne l'auraient été que partiellement dans les carnets de route et de vol. Toujours selon l'OFAC, les intéressés se seraient, ce faisant, soustraits à la TVA (cf. art. 85 LTVA) et auraient réalisé des économies illicites sur la maintenance des aéronefs. Ils auraient également opéré des vols commerciaux sans disposer des autorisations nécessaires en la matière (cf. art. 27 LA et 100 de l'ordonnance du 14 novembre 1973 sur l'aviation - OSAv; RS 748.01).

Les carnets de route et les carnets de vols constituent en principe des titres fédéraux dès lors qu'ils sont édités ou avalidés par l'OFAC (cf. art. 20 al. 1 de l'ordonnance du DETEC du 18 septembre 1995 sur la navigabilité des aéronefs - ONAE; RS 748.215.1; art. 34 al. 1 de l'ordonnance du DETEC concernant les licences du personnel navigant de l'aéronautique; RS 748.222.1). Cela étant, il ne ressort pas des pièces du dossier - et ni le dénonciateur ni l'appelant ne le prétendent - que ces titres auraient aussi été ou devaient être utilisés par les prévenus en dehors du cadre de l'administration fédérale. Rien ne permet non plus de dire que ceux-ci aient envisagé pareille hypothèse. Il leur est uniquement reproché d'avoir établi et fait usage de titres faux dans leurs relations à l'égard de l'administration fédérale des contributions (AFC) et de l'OFAC et d'avoir, ce faisant, obtenu des profits indus selon la législation administrative fédérale. Dès lors, au vu des principes susappelés, l'application de l'art. 251 CP au cas d'espèce est exclue. S'agissant d'éventuelles infractions à la législation fiscale fédérale, seuls les art. 14 al. 2 DPA et 85 LTVA pourraient donc entrer en considération. Il

n'appartient toutefois pas à l'autorité de céans d'examiner cette question, laquelle, en vertu de l'art. 88 al. 2 LTVA, ressortit à l'AFC (cf. ég. art. 20 al. 1 DPA). Par contre, en l'absence d'une disposition légale expresse prévoyant la compétence des autorités administratives ou judiciaires fédérales, la poursuite et le jugement des délits réprimés par l'art. 15 ch. 1 al. 1 DPA sont en principe soumis, en matière de navigation aérienne, aux juridictions cantonales ordinaires (art. 98 al. 1 et 2 LA a contrario; cf. FF 1971 I p. 1028; Piquerez, *Traité de procédure pénale suisse*, 2006, n. 234 p. 159; Schmid, *Strafprozessrecht*, 2004, n. 920). Cette disposition n'apparaît cependant pas davantage applicable en l'espèce. En effet, les agissements imputés par le dénonciateur aux inculpés ne peuvent constituer que des faux intellectuels dans la mesure où ils auraient, au dire de l'OFAC, transcrit des données erronées dans les carnets de route et leurs carnets de vol. Or, l'art. 15 ch. 1 al. 1 DPA ne réprime que la création et l'utilisation de faux matériels, à l'exclusion de faux intellectuels. Enfin, la question relative à d'éventuelles infractions (contraventions) à la LA et à ses ordonnances d'application est exorbitante du cadre de la présente procédure, l'OFAC étant seule compétente en ce domaine (art. 98 al. 2 LA). Cette autorité a d'ailleurs ouvert, au cours de l'année 2005, une procédure pénale administrative à l'encontre de Z. Aucune décision de jonction au sens de l'art. 20 al. 3 DPA ne figure par ailleurs au dossier.

Au vu de l'ensemble des développements qui précèdent, il convient donc de confirmer le non-lieu prononcé le 19 juin 2008 par le juge d'instruction.