Urteilskopf

143 IV 228

30. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause Administration fédérale des contributions contre A. SA et B. (recours en matière de droit public) 2C_1154/2015 du 31 mars 2017

Regeste (de):
Art. 11 und 12 VStrR; Art. 98 lit. a und 333 StGB; Verjährung einer Steuerforderung im Fall eines Verstosses gegen das Bundesverwaltungsrecht; Ruhen der Verjährung.

Berechnung der Verjährungsfrist einer Steuerforderung, die im Zusammenhang mit einem Verstoss gegen das Bundesverwaltungsrecht steht (E. 4).

Gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR ruht die Verjährung der Strafverfolgung während der Dauer des Einspracheverfahrens; das besagte Einspracheverfahren setzt mit der Ausfällung des steueramtlichen Entscheids ein, aus welchem sich ergibt, dass die steuerpflichtige Person Schuldner der streitbetroffenen Forderung ist (E. 5).

Regeste (fr):
Art. 11 et 12 DPA; art. 98 let. a et 333 CP; prescription d'une créance fiscale en présence d'infractions à la législation administrative fédérale; suspension de la prescription.

Calcul du délai de prescription d'une créance fiscale liée à une infraction à la législation administrative fédérale (consid. 4).

Selon l'art. 11 al. 3 DPA, la prescription de l'action pénale est suspendue pendant la durée d'une procédure de réclamation; ladite procédure commence à courir dès le prononcé de la décision de l'autorité fiscale reconnaissant le contribuable débiteur de la créance litigieuse (consid. 5).

Regesto (it):
Art. 11 e 12 DPA; art. 98 lett. a nonché 333 CP; prescrizione di un credito fiscale in caso di infrazione alla legislazione amministrativa federale; sospensione della prescrizione.

Computo del termine di prescrizione di un credito fiscale connesso a un'infrazione alla legislazione amministrativa federale (consid. 4).

Giusta l'art. 11 cpv. 3 DPA, la prescrizione dell'azione penale è sospesa durante il procedimento di opposizione; questo procedimento inizia al momento dell'emanazione della decisione dell'autorità fiscale che riconosce il contribuente debitore del credito litigioso (consid. 5).

Sachverhalt ab Seite 229

A.

A.a La société A. SA (ci-après: A. CH ou la Société), dont le siège se situe à C., est inscrite au registre du commerce du canton de Vaud, dans lequel elle apparaît également sous les raisons sociales "A. AG" et "A. Ltd". Son but social est de réaliser des "prestations de service, en particulier en matière de communication, management, comptabilité, contrôle de gestion et budgétaire, suivi du développement des ventes et formation de collaborateurs en faveur du groupe auquel elle appartient, actif notamment dans le domaine de l'aluminium". La Société, qui a comme administrateur unique D., fait partie d'un groupe international de sociétés, dont le détenteur final est B., domicilié en Grande-Bretagne. Ce groupe est notamment composé des sociétés A.F., avec siège aux Iles Vierges Britanniques (ci-après: A. IVB), A.G., avec siège à Guernesey (ci-après: A. GUE) et H. Ltd, dont le siège est aussi à Guernesey (ci-après: H. GUE).

A.b En décembre 2004, un contrat de distribution exclusive d'alumine a été conclu entre la société I. Ltd, d'une part, et les sociétés A. CH, A. IVB et H. GUE, d'autre part. Selon les termes de ce contrat, I. Ltd s'est engagée à fournir de l'alumine aux trois sociétés cocontractantes dès le 1er janvier 2005 et pour une durée de dix ans au moins, contre rémunération. Par contrat signé les 11 avril et 8 juin 2005, A. CH s'est engagée à vendre à la société J. BHR, pour la période du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2014, des quantités d'alumine clairement définies.

A.c Dans le courant de l'année 2005, A. CH a établi 56 factures concernant des opérations de vente d'alumine à J. BHR. Selon ces documents, cette dernière devait s'acquitter du prix de vente sur deux comptes détenus par A. IVB et A. GUE. Une partie de cet argent était ensuite réaffectée à la fourniture d'alumine, alors que le solde était viré sur un compte détenu par H. GUE. Dans ce contexte, le 15 août 2012, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) a ouvert une enquête pénale administrative à l'encontre notamment de B.

B. Par décision du 15 mai 2013, l'Administration fédérale a reconnu A. CH débitrice du montant de 18'361'784 fr. 35, intérêts en sus. Cette autorité a considéré, en substance, qu'en renonçant au produit de la vente d'alumine en faveur de sociétés du groupe auquel elle appartenait, la Société avait réalisé des prestations appréciables en argent

soumises à l'impôt anticipé. L'Administration fédérale a en outre déclaré B. solidairement responsable du paiement de la créance fiscale. Le 17 juin 2013, A. CH a formé réclamation à l'encontre de la décision de l'Administration fédérale du 15 mai 2013. Par acte du 21 juin 2013, B. a également contesté ladite décision. Le 30 mars 2015, l'Administration fédérale a rejeté ces réclamations. Le 12 mai 2015, A. CH et B. ont recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Par arrêt du 10 novembre 2015, après avoir joint les causes, le Tribunal administratif fédéral a admis les recours et annulé la décision attaquée. Cette autorité a retenu, en substance, que la créance fiscale litigieuse était en tout état de cause prescrite, de sorte qu'il n'y avait pas lieu d'en examiner les conditions matérielles.

C. Agissant par la voie du recours en matière de droit public, l'Administration fédérale demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais, d'admettre le recours, d'annuler l'arrêt entrepris et de renvoyer la cause au Tribunal administratif fédéral "pour décision au fond, en ce sens que la prescription n'étant pas acquise, l'aspect matériel de la problématique doit être tranché". A. CH et B. déposent des observations et concluent au rejet du recours. Le Tribunal administratif fédéral renonce à prendre position. La IIe Cour de droit public a mis en oeuvre une procédure de coordination de la jurisprudence en application de l'art. 23 al. 2 LTF (v. consid. 5.7). Extrait des considérants:

Erwägungen

4. La recourante conteste la position du Tribunal administratif fédéral selon laquelle la créance fiscale de 18'361'784 fr. 35, dont la Société a été reconnue débitrice par l'Administration fédérale, était prescrite. Elle se plaint d'une violation des art. 11, 12 et 14 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0), 97 et 98 CP, ainsi que 127 ss CO.

4.1 La Confédération perçoit un impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers (art. 1 al. 1 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA; RS 642.21]). D'après l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions. Il découle de l'art. 20 al. 1 de l'ordonnance du 19 décembre 1966 sur l'impôt anticipé (OIA; RS 642.211)

que sont aussi imposables à ce titre les prestations appréciables en argent faites par la société aux possesseurs de droits de participation ou à des tiers les touchant de près. La notion de prestation appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 OIA se recoupe en principe avec celle de l'art. 20 al. 1 let. c de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) (arrêts 2C_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.1; 2C_806/2013 du 24 mars 2014 consid. 2.1; 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.2, in RDAF 2012 II p. 450). Selon la jurisprudence constante, est une prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (cf. ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.; ATF 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.; arrêts 2C_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.2 et 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.2, in RDAF 2012 II p. 450).

4.2 Pour les revenus de capitaux mobiliers, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA) et se prescrit par cinq ans dès la fin de l'année civile où elle a pris naissance (art. 17 al. 1 LIA). Cependant, en présence d'infractions à la législation administrative fédérale, la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution n'est pas réglée par les dispositions correspondantes contenues dans chaque loi administrative, mais doit être calculée d'après la DPA (arrêts 2C_243/2014 du 9 décembre 2014 consid. 5.1; 2C_415/2013 du 2 février 2014 consid. 8.1; 2C_456/2010 du 7 mars 2011 consid. 4.2; 2C_112/2010 du 30 septembre 2010 consid. 2.1), ce qui est d'ailleurs conforme au renvoi général prévu à l'art. 67 al. 1 LIA (cf. ATF 139 IV 246 consid. 1.1 p. 248). En l'espèce, l'Administration fédérale a ouvert, le 15 août 2012, une enquête pénale administrative en relation notamment avec les opérations d'achat et de vente d'alumine effectuées par la Société en 2005. Il convient ainsi d'analyser la question de la prescription de la créance fiscale litigieuse sous l'angle de la DPA et non pas des art. 12 et 17 LIA, étant précisé que cela ne préjuge en rien des conditions matérielles de la créance en question, lesquelles, en cas d'admission du recours, devront être examinées par le Tribunal administratif fédéral.

4.3 Aux termes de l'art. 12 al. 1 let. a DPA, lorsqu'à la suite d'une infraction à la législation administrative fédérale, c'est à tort qu'une contribution n'est pas perçue, la contribution non réclamée, ainsi que les intérêts, seront perçus après coup, alors même qu'aucune personne déterminée n'est punissable. L'art. 12 al. 2 DPA précise qu'est assujetti à la prestation celui qui a obtenu la jouissance de l'avantage illicite, en particulier celui qui est tenu au paiement de la contribution. Selon l'art. 12 al. 4 DPA, tant que l'action pénale et l'exécution de la peine ne sont pas prescrites, l'assujettissement à la prestation ou à la restitution ne se prescrit pas.

4.4 La prescription de l'action pénale est réglée à l'art. 11 DPA. En particulier, d'après l'art. 11 al. 2 DPA, "si la contravention consiste en une soustraction ou une mise en péril de contributions ou en l'obtention illicite d'un remboursement, d'une réduction ou d'une remise de contributions, le délai de prescription est de cinq ans; si la prescription est interrompue, elle sera en tout cas acquise lorsque le délai sera dépassé de moitié". En outre, selon l'ancien art. 333 al. 5 let. b CP (qui correspond à l'actuel art. 333 al. 6 let. b CP), qui s'applique à la présente cause sur la base des articles 2 DPA et 333 al. 1 CP, "jusqu'à l'adaptation des autres lois fédérales [...]les délais de prescription de l'action pénale pour les contraventions qui dépassent un an sont augmentés de la durée ordinaire". Compte tenu du délai de prescription de cinq ans prévu par l'art. 11 al. 2 DPA, on parviendrait ainsi à un délai de prescription de dix ans. Le Tribunal fédéral a toutefois jugé que la durée du délai de prescription relatif aux contraventions selon la DPA ne pouvait pas excéder celle du délai de prescription applicable aux délits punissables selon cette même loi et a ainsi limité la durée du délai en question à sept ans (cf. ancien art. 70 al. 1 let. c CP, qui correspond à l'actuel art. 97 al. 1 let. d CP; ATF 134 IV 328 consid. 2.1 p. 330 ss; arrêts 2C_243/2014 du 9 décembre 2014 consid. 5.2.2; 2C_415/2013 du 2 février 2014 consid. 8.2; 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 6.2; 2C_185/2013 du 16 juillet 2013 consid. 8.3; 2C_456/2010 du 7 mars 2011 consid. 4.2; cf. HENRI 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 Les procédures en droit fiscal, 3e éd. 2015, p. 951 ss, p. 1071; STEFAN OESTERHELT, Verjährung im Steuerrecht, ASA 79 p. 817, 831). Ce point n'est d'ailleurs pas contesté par la recourante.

4.5 Le point de départ du délai de prescription de l'action pénale est le jour où l'auteur "a exercé son activité coupable" (ancien art. 71 let. a CP, qui correspond à l'actuel art. 98 let. a CP; cf. ATF 134 IV 297 consid. 4.1 p. 299). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, ce jour n'est toutefois pas compté, de sorte que le premier jour du délai est le jour qui suit celui où l'auteur a agi (ATF 107 Ib 74 consid. 3a p. 75; cf. MATTHIAS ZURBRÜGG, in Basler Kommentar, Strafrecht, vol. I, 3e éd. 2013, n°2 ad art. 98 CP p. 1919; BEUSCH/MALLA, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [éd.], 2e éd. 2012, n°52 Vorbemerkungen zu Art. 61-67 VStG p. 1050; GILBERT KOLLY, in Commentaire romand, Code pénal, vol. I, 2009, n°3 ad art. 98 CP p. 936; JOSÉ HURTADO POZO, Droit pénal, Partie générale, 2008, n. 1715 p. 537 s.). Le point de départ de la prescription étant expressément fixé par la loi au jour où l'auteur a agi, la jurisprudence estime que c'est toujours le moment auquel l'auteur a exercé son activité coupable, et non celui auquel se produit le résultat de cette dernière, qui détermine le point de départ de la prescription. Il est ainsi possible que des actes pénalement répréhensibles soient atteints par la prescription avant qu'en survienne le résultat (ATF 140 II 7 consid. 3.3 p. 9; ATF 134 IV 297 consid. 4 p. 299 ss).

4.6 En l'espèce, "l'activité coupable" qui est reprochée à la Société est l'envoi à l'Administration fédérale de ses comptes pour l'exercice annuel 2005, qui serait - selon cette autorité - constitutif d'une soustraction d'impôt (art. 105 al. 2 LTF). Il ressort de l'arrêt attaqué que les comptes 2005 de la Société ont été envoyés sous pli simple à l'Administration fédérale à une date inconnue et que cette autorité les a reçus le lundi 19 juin 2006.

4.6.1 Selon le Tribunal administratif fédéral, le point de départ de la prescription de l'action pénale était en l'occurrence le jour qui a suivi celui où la Société a déposé les comptes 2005 auprès de la poste. L'Administration fédérale ayant reçu lesdits comptes le lundi 19 juin 2006, les juges précédents ont considéré, "selon l'expérience de la vie et le cours ordinaire des choses" que ceux-ci "ont été adressés au plus tard le vendredi 16 juin 2005" (recte: 2006). Sur cette base, le Tribunal administratif fédéral a retenu que le délai de prescription de sept ans avait commencé à courir le 17 juin 2006.

En revanche, selon la recourante, le point de départ du délai de prescription de l'action pénale serait non pas le jour de l'envoi mais le jour où elle avait reçu les comptes 2005 de la Société, c'est-à-dire le 19 juin 2006.

4.6.2 L'avis de la recourante ne peut pas être suivi. En effet, d'après le texte clair de la loi, le point de départ du délai de prescription de l'action pénale dépend du jour où l'auteur a exercé son activité coupable. Or, comme le relève à juste titre le Tribunal administratif fédéral, le moment où la Société a exécuté les actes qui lui sont reprochés est bien celui où elle a remis à la poste les documents contenant les comptes pour l'exercice annuel 2005. A partir du moment où ces documents ont été envoyés, ils ont quitté la sphère d'influence de la Société, qui n'avait donc plus aucun contrôle sur ceux-ci. Par cet acte, l'intéressée a mis fin à ses agissements en relation avec la soustraction d'impôt retenue à son encontre par l'Administration fédérale, de sorte que l'on ne voit pas en quoi le moment de la réception des comptes litigieux par cette dernière aurait pu avoir une influence sur le point de départ de la prescription (voir en ce sens, sous l'empire de l'ancien droit, arrêt A.713/1986 du 26 mars 1987 consid. 5, in RDAF 1989 p. 271). Cette solution est conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral qui a jugé que, en cas d'atteinte à l'honneur par le biais d'une dénonciation diffamatoire écrite et envoyée par voie postale, l'infraction avait été achevée avec la remise à la poste de ladite dénonciation, de sorte que la prescription de l'action pénale avait commencé à courir dès ce moment-là (ATF 93 IV 93 consid. 1 p. 94; voir aussi KOLLY, op. cit., n°11 ad art. 98 CP p. 937).

4.6.3 Concernant le point de départ de la prescription, la recourante relève également que le Tribunal administratif fédéral a laissé ouverte la question de savoir si les faits reprochés à la Société étaient constitutifs de "soustraction simple au sens de l'art. 61 LIA" ou de "soustraction qualifiée au sens de l'art. 14 al. 2 DPA". De l'avis de l'Administration fédérale, cet élément serait important car, pour la soustraction qualifiée, le point de départ du délai de prescription serait différent, en ce sens qu'il dépendrait de la réalisation de "l'élément constitutif objectif qu'est l'astuce". Ainsi, selon la recourante, "ce n'est au plus tôt que lorsque les comptes annuels faux parviendront dans la sphère de connaissance de l'AFC que celle-ci sera objectivement en mesure d'être trompée", de sorte que c'est à ce moment

là que le délai de prescription de l'action pénale commencerait à courir. Par cette critique, la recourante perd toutefois de vue que, comme il a été exposé ci-dessus (cf. supra consid. 4.5), le point de départ de la prescription ne dépend pas du jour où le résultat se produit, mais de celui où l'auteur a exercé son activité coupable, en l'occurrence du jour où la Société a remis à la poste les documents litigieux. On ne voit d'ailleurs pas que l'astuce n'aurait pas été réalisée à ce moment-là. Ainsi, le fait de savoir si et quand l'Administration fédérale aurait été trompée n'est pas relevant pour déterminer le point de départ de la prescription de l'action pénale, laquelle commence à courir le jour de l'envoi des comptes, que l'on soit en présence d'une violation de l'art. 61 LIA ou de l'art. 14 al. 2 DPA (cf. aussi OESTERHELT, op. cit., p. 831). Il ressort de ce qui précède que c'est à

juste titre que le Tribunal administratif fédéral a considéré que le point de départ de la prescription de l'action pénale était le jour où la Société avait déposé les comptes 2005 auprès de la poste à destination de la recourante.

4.7 Concernant le jour exact de l'envoi des documents comptables litigieux à l'Administration fédérale, l'arrêt entrepris retient que ceux-ci ont été "envoyés sous pli simple" à cette autorité et que celle-ci les a reçus le lundi 19 juin 2006. Le Tribunal administratif fédéral a déduit de ce fait que, selon l'expérience de la vie et le cours ordinaire des choses, les documents en question ont été expédiés au plus tard le "vendredi 16 juin 2005" (recte: 2006). Il s'agit-là d'une présomption de fait, qui ressortit à l'appréciation des preuves (ATF 135 II 161 consid. 3 p. 166; arrêt 1C_28/2016 du 6 avril 2016 consid. 2.1.2). Ce point n'est du reste pas contesté par la recourante. C'est partant à bon droit que les juges précédents ont calculé le délai de prescription à partir du 17 juin 2006, étant précisé que le jour de l'envoi ne doit pas être pris en compte (cf. supra consid. 4.5).

5. Reste à examiner si c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral a considéré qu'au moment, déterminant selon les juges précédents, du dépôt de la réclamation par la Société le 17 juin 2013, le délai de prescription de sept ans était déjà arrivé à échéance.

5.1 Il ressort des considérants qui précèdent que le délai de prescription de sept ans (cf. supra consid. 4.4) a commencé à courir le 17 juin 2006, c'est-à-dire le jour suivant celui où la Société a remis à la poste ses comptes 2005 (cf. supra consid. 4.7), de sorte que

l'action pénale, et donc aussi la créance fiscale litigieuse (art. 12 al. 4 DPA, cf. supra consid. 4.3), auraient dû se prescrire en juin 2013. Cependant, conformément à l'art. 11 al. 3 DPA, en matière de délits et de contraventions, la prescription est notamment suspendue pendant la durée d'une procédure de réclamation, de recours ou d'une procédure judiciaire concernant l'assujettissement à la prestation ou à la restitution ou sur une autre question préjudicielle à trancher selon la loi administrative spéciale. A ce sujet, l'ancien art. 333 al. 5 let. c CP (qui correspond à l'actuel art. 333 al. 6 let. c CP), prévoit que "les règles sur l'interruption et la suspension de la prescription de l'action pénale sont abrogées", mais réserve expressément l'art. 11 al. 3 DPA (cf. arrêts 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 6.2; 2C_456/2010 du 7 mars 2011 consid. 4.2; 2C_112/2010 du 30 septembre 2010 consid. 2.1), qui est donc toujours en vigueur et s'applique au présent cas. Il sied ainsi d'examiner en l'occurrence si la prescription a été suspendue avant d'être acquise.

5.2 L'art. 11 al. 3 DPA n'est pas univoque au sujet du sens à donner à l'expression "procédure de réclamation"; en particulier, cette norme ne définit pas clairement le moment où commence ladite procédure. Il y a donc lieu de l'interpréter.

5.3 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Si le texte n'est pas absolument clair et si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 137 II 164 consid. 4.1 p. 170).

5.4 Sur le plan historique, le Message du Conseil fédéral du 21 avril 1971 concernant le projet de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (FF 1971 I 1017; ci-après: le message) ne contient aucune information sur la notion de "procédure de réclamation"; il se limite à indiquer que l'art. 11 DPA (à l'époque: 10 DPA) "règle de manière uniforme la question de la prescription de l'action pénale et des peines" (message, p. 1030). L'art. 11 al. 3 DPA (à l'époque: 10 al. 3 DPA) a été adopté sans débat au Conseil des Etats (cf. BO 1971 CE 842) et au Conseil national (cf. BO 1973 CN 468 s.).

5.5 La jurisprudence n'est pas précise au sujet de l'art. 11 al. 3 DPA. En effet, dans les arrêts 2C_414/2013 du 2 février 2014 consid. 6.3

et 2C_112/2010 du 30 septembre 2010 consid. 2.2, le Tribunal fédéral a retenu que la prescription était suspendue (art. 11 al. 3 DPA) déjà à partir de la date de la décision de l'autorité. En revanche, dans trois anciens arrêts publiés (ATF 110 Ib 306 consid. 3b p. 312; ATF 107 Ib 198 consid. 7b in fine p. 205; ATF 88 IV 87 consid. 4a p. 94), ainsi que dans d'autres arrêts non publiés (arrêts 2C_201/2013 du 24 janvier 2014 consid. 8.2, non publié in ATF 140 II 194; 2C_456/2010 du 7 mars 2011 consid. 4.3; 6B_679/2009 du 5 novembre 2009 consid. 3.5; 6S.464/2004 du 9 mai 2005 consid. 4.3; 2A.457/2000 du 7 février 2001 consid. 2a in fine; 6S.173/1995 du 5 juillet 1995 consid. 1a), le Tribunal fédéral a retenu que la prescription était suspendue, selon l'art. 11 al. 3 DPA, à partir du dépôt de la réclamation ou du recours par le contribuable et non pas à partir de la date de la décision de l'autorité. Cette question n'était toutefois pas pertinente pour la solution des cas d'espèce et n'a ainsi jamais fait l'objet d'une analyse par le Tribunal fédéral.

5.6 La doctrine relative à l'art. 11 al. 3 DPA n'a pas non plus examiné avec précision le sens à donner à la notion de "procédure de réclamation" contenue dans cet article, en particulier en ce qui concerne le début de ladite procédure, en se limitant de manière générale à reprendre le texte de la loi (cf. notamment TORRIONE, op. cit., p. 1074; ANDREAS EICKER, Wirtschaftsstrafrecht im Lichte allgemeinen Verwaltungsstrafrechts - Ein Überblick, in Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, Ackermann/Heine [éd.], 2013, p. 239 ss, n. 50 p. 255; BEUSCH/MALLA, op. cit., n°56 Vorbemerkungen zu Art. 61-67 VStG p. 1053; EICKER/FRANK/ACHERMANN, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, 2012, p. 84; OESTERHELT, op. cit., p. 832; DANIEL RIEDO, in Zollgesetz [ZG], Kocher/Clavadetscher [éd.], 2009, n°22 ad art. 75 LD p. 476; JAN LANGLO, Prescription des infractions fiscales: le piège de l'article 333 alinéa 6 CP, Archives 75/2007 p. 433, 436; WEIDMANN/OESTERHELT, Nachentrichtung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 12 VStrR, Revue fiscale 62/2007 p. 622, 632; JAN LANGLO, in LT - Commentaire de la loi fédérale sur les droits de timbre, Oberson/Hinny [éd.], 2006, n°31 rem. aux art. 45-50 LT p. 1354 s.; MICHAEL BEUSCH, in Bundesgesetz über die Stempelabgaben [StG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [éd.], vol. II/3, 2006, n°56 Vor. Art. 45-50 StG p. 636; RENATE SCHWOB, Droit pénal administratif de la Confédération II, FJS n°1287, état: 1985, p. 11; JEAN GAUTHIER, La loi fédérale sur le droit pénal

administratif, in Mémoires publiés par la faculté de droit de Genève, Quatorzième journée juridique, 1974, p. 23 ss, p. 43). Seul KURT HAURI (Verwaltungsstrafrecht [VStrR], 1998, p. 32) relève, bien qu'il ne développe pas la question, que la suspension de la prescription suppose le dépôt d'un moyen de droit, ce qui pourrait signifier qu'elle commence seulement une fois ce dernier introduit.

5.7 Selon le Tribunal administratif fédéral, l'expression "procédure de réclamation" se référerait à la période qui suit le dépôt d'une réclamation par l'intéressé. Ce point de vue ne peut toutefois pas être suivi. En effet, à partir du moment où une décision de l'Administration fédérale reconnaît un contribuable débiteur d'une créance fiscale, il faut considérer que la procédure relative à l'imposition est terminée et que l'affaire se trouve au stade de la procédure de réclamation, même si celle-ci n'a pas encore été introduite par l'intéressé. Cette

solution tient dûment compte du but visé par l'art. 11 al. 3 DPA, qui est celui de permettre à l'autorité pénale, lorsqu'elle entend poursuivre - comme en l'espèce - une infraction à la législation administrative fédérale relative à l'assujettissement à une prestation, d'attendre que la décision concernant ledit assujettissement soit entrée en force et d'éviter ainsi de devoir (pré)juger elle-même cette question, sans que cela implique le risque que l'action pénale se prescrive dans cette attente (cf. à ce sujet EICKER, op. cit., n. 50 p. 255; EICKER/FRANK/ACHERMANN, op. cit., p. 84; LANGLO, op. cit., p. 436; WEIDMANN/OESTERHELT, op. cit., p. 632; SCHWOB, op. cit., p. 11). En ce sens, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de relever que, s'agissant de la suspension prévue par l'art. 11 al. 3 DPA, lorsqu'une question pertinente doit être tranchée par l'autorité compétente, il est logique que le juge pénal attende l'issue de cette procédure; comme il n'a aucun moyen d'action sur son cours, il apparaît raisonnable, de la part du législateur, de décider une suspension des délais de prescription de l'action pénale (ATF 119 IV 330 consid. 2d in fine p. 337; cf. aussi ATF 134 IV 328 consid. 3.3 p. 333 s.; ATF 107 Ib 198 consid. 7b/cc p. 204 s.; arrêts 6B_746/2009 du 22 décembre 2009 consid. 7.4 in fine et 6B_679/2009 du 5 novembre 2009 consid. 3.2). Une telle interprétation, en outre, évite que l'on puisse parvenir à la situation paradoxale dans laquelle une créance fiscale qui n'est pas prescrite au moment où l'autorité compétente reconnaît un contribuable débiteur de celle-ci, pourrait se prescrire pendant le délai de réclamation visant à la remettre en cause.

Il ressort de ce qui précède que la notion de "procédure de réclamation" de l'art. 11 al. 3 DPA doit être comprise comme étant la procédure qui commence à courir dès le prononcé de la décision de l'autorité fiscale reconnaissant le contribuable débiteur de la créance litigieuse. La prescription de l'action pénale et, par voie de conséquence, celle de la créance fiscale sont donc suspendues dès ce moment (cf. art. 12 al. 4 DPA; supra consid. 4.3). Cette interprétation a été confirmée par les cours intéressées réunies dans une procédure selon l'art. 23 al. 2 LTF.

5.8 En l'espèce, comme on vient de le voir (cf. supra consid. 5.1 in initio), la créance fiscale aurait dû se prescrire en juin 2013. Elle n'était donc pas encore prescrite au moment où l'Administration fédérale a rendu sa décision du 15 mai 2013. A partir de ce moment-là, l'affaire se trouvait ainsi au stade de la "procédure de réclamation" au sens de l'art. 11 al. 3 DPA, puis a fait l'objet d'un recours, de sorte que la prescription est suspendue depuis lors.

5.9 Il ressort de ce qui précède que le Tribunal administratif fédéral, en retenant que la créance fiscale litigieuse était prescrite, a violé l'art. 11 DPA. (...)