

# BGer 6B 90/2024 vom 3. Februar 2025

Bundesgericht, 2025-02-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_6B\\_90\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_6B_90_2024)

FR: TF 6B 90/2024 du 3 février 2025

IT: TF 6B 90/2024 del 3 febbraio 2025

## Regeste

Soustraction d'impôt anticipé ; arbitraire, ne bis in idem, principe de la bonne foi et de la confiance | Infractions

## Erwägungen

### E. 1

Le recourant reproche tout d'abord au Tribunal cantonal d'être entré en matière sur l'appel formé par l'AFC contre le jugement du Tribunal de police du 22 décembre 2022. Selon lui, cet appel aurait dû être déclaré irrecevable, dans la mesure où il se limiterait à soulever des critiques appellatoires contre ledit jugement, en violation de l'art. 398 al. 4 CPP.

#### E. 1.1

Selon l'art. 403 al. 1 let. b CPP (applicable par renvoi de l'art. 82 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif [DPA; RS 313.0]), la juridiction d'appel rend par écrit sa décision sur la recevabilité de l'appel lorsqu'une partie notamment fait valoir que l'appel n'est pas recevable au sens de l'art. 398 CPP. Cette disposition règle la recevabilité de l'appel (al. 1) et les motifs d'appel (al. 2 à 5). Lorsque seules des contraventions ont fait l'objet de la procédure de première instance, comme c'est le cas ici, l'appel ne peut être formé que pour le grief que le jugement est juridiquement erroné ou que l'état de fait a été établi de manière manifestement inexacte ou en violation du droit (art. 398 al. 4 CPP). Le grief de constatation manifestement inexacte des faits ou fondée sur une violation du droit correspond à l'art. 97 al. 1 LTF. En matière d'appréciation des preuves et d'établissement des faits, il n'y a arbitraire que lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans aucune raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore si, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (cf. ATF 143 IV 500 consid. 1.1).

#### E. 1.2

En l'occurrence, le Tribunal cantonal a observé que l'AFC avait certes indiqué, dans sa déclaration d'appel, qu'elle se prévalait d'une constatation incomplète et/ou erronée des faits au sens de l'art. 398 al. 3 CPP. Il n'en demeurait pas moins qu'elle avait aussi indiqué que le jugement du Tribunal de police apparaissait arbitraire à divers égards, notamment en ce qu'il avait passé sous silence de nombreuses pièces au dossier aptes à démontrer que le recourant avait conscience de l'existence de prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé, respectivement sur son rôle et de ses responsabilités au sein de B. \_\_\_\_\_ SA, ou encore en ce qu'il avait tiré des constats insoutenables des faits examinés. Le point de savoir si les exigences de motivation accrues que le Tribunal fédéral pose en matière de démonstration de l'arbitraire (cf. infra consid. 4.1) s'appliquent également en procédure d'appel restreint selon l'art. 398 al. 4 CPP (question laissée ouverte dans l'arrêt

6B\_362/2012 du 29 octobre 2012 consid. 1.1; considérant que tel n'est pas le cas, cf. SVEN ZIMMERLIN, in *Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung*, 3e éd. 2020, n° 24 ad art. 398 CPP ) peut demeurer indécise, dès lors que l'on ne saurait reprocher au Tribunal cantonal d'avoir abusivement retenu qu'ainsi formulées, les critiques de l'AFC revenaient à invoquer l'arbitraire dans l'appréciation des preuves et l'établissement des faits tel que défini ci-dessus (cf. supra consid. 1.1). Pour le reste, il n'est pas contesté que l'AFC a également invoqué la violation du droit, en l'occurrence de l' art. 6 al. 1 DPA , motif d'appel également prévu par l' art. 398 al. 4 CPP .

### **E. 1.3**

En définitive, en entrant en matière sur l'appel de l'AFC, l'autorité précédente n'a pas violé le droit fédéral.

### **E. 2**

Le recourant, invoquant les art. 6 CEDH et 406 al. 1 CPP, se plaint d'une violation de son droit d'être entendu. Il fait en substance grief à l'autorité précédente d'avoir traité l'appel de l'AFC en procédure écrite et non pas orale, et d'avoir refusé de donner suite à sa réquisition tendant à l'audition de la témoin E.\_\_\_\_\_.

#### **E. 2.1**

La procédure d'appel est en principe orale. Elle peut toutefois se dérouler exceptionnellement selon la procédure écrite aux conditions restrictives de l' art. 406 CPP (cf. ATF 147 IV 127 consid. 2.2.1). À cet égard, l' art. 406 al. 1 let . c CPP prévoit que la juridiction d'appel peut traiter l'appel en procédure écrite si le jugement de première instance ne porte que sur des contraventions et que l'appel ne porte pas sur une déclaration de culpabilité pour un crime ou un délit. L' art. 406 CPP ne dispense toutefois pas le juge d'appel d'examiner si la renonciation aux débats est compatible avec l' art. 6 CEDH ( ATF 147 IV 127 consid. 2.3.1; 143 IV 483 consid. 2.1.2). Selon la jurisprudence, l'absence de débats en appel n'est pas nécessairement contraire à la garantie du procès équitable lorsque des débats ont déjà été tenus en première instance, lorsqu'il s'agit de questions de fait qui peuvent être aisément tranchées sur la base du dossier et qui n'obligent pas à une appréciation directe de la personnalité de l'accusé, lorsque l'affaire est de faible portée ou encore lorsqu'une reformatio in pejus est exclue (cf. ATF 147 IV 127 consid. 2.3.2 et les arrêts de la CourEDH cités; 139 IV 290 consid. 1.1; 119 Ia 316 consid. 2b; arrêts 7B\_271/2023 du 1er février 2024 consid. 3.1.4; 6B\_1430/2021 du 15 février 2023 consid. 1.2.1). En revanche, l'accusé doit en principe être entendu à nouveau si, en appel, le jugement de première instance est annulé et que l'annulation repose sur une autre appréciation des faits ( ATF 147 IV 127 consid. 2.3.2 et les arrêts cités). Il doit en outre être entendu par le tribunal qui le condamne (cf. ATF 147 IV 127 consid. 2.3.2 et les arrêts cités). Dans l'ensemble, il importe de savoir si l'affaire peut être jugée de manière appropriée et adéquate en tenant compte de tous ces aspects ( ATF 147 IV 127 consid. 2.3.2 et les arrêts cités).

#### **E. 2.2**

La jurisprudence qui précède ne vaut toutefois que si la cour d'appel a la compétence d'examiner à nouveau les faits ("the appeal court has jurisdiction to examine afresh factual issues", cf. arrêt CourEDH Julius Por Sigurporsson c. Islande du 16 juillet 2019, n° 38797/17, § 35), ce qui n'est pas le cas lorsque son pouvoir d'examen est limité à l'arbitraire en ce qui concerne les questions de fait, comme prévu à l' art. 398 al. 4 CPP (cf. supra

consid. 1.1). Il faut de plus que l'appréciation directe des éléments de preuve fournis en personne par l'accusé ou le témoin - à savoir lors des débats - soit nécessaire à l'examen des questions juridiques à trancher (cf. arrêts CourEDH Marilena-Carmen Popa c. Roumanie du 18 février 2020, n° 1814/11, §§ 42 ss; Julius Por Sigurporsson c. Islande précité, §§ 35 et 38).

### **E. 2.3**

En l'espèce, il n'est pas contesté que le jugement du Tribunal de police du 22 décembre 2022 portait uniquement sur une contravention et que l'appel de l'AFC ne portait pas sur une déclaration de culpabilité pour un crime ou un délit, de sorte que le Tribunal cantonal pouvait, sur le principe, traiter ledit appel en procédure écrite selon l'art. 406 al. 1 let. c CPP.

### **E. 2.4**

Il ne peut pas non plus être reproché à la cour cantonale d'avoir violé l'art. 6 par. 1 CEDH en traitant l'appel en procédure écrite. En effet, dans cette cause, il y a eu une audience publique en première instance (art. 105 al. 2 LTF ; cf. ATF 147 IV 127 consid. 2.3.2; 143 IV 483 consid. 2.1.2). Le recourant a de plus également été entendu par l'AFC dans le cadre de la procédure pénale administrative ouverte contre lui. Certes, outre la violation de l'art. 6 al. 1 DPA, l'appréciation des faits était contestée par l'appelante et l'amende à laquelle le recourant était exposé n'était pas sans importance puisqu'elle pouvait aller jusqu'au triple de l'impôt soustrait (cf. art. 61 de la loi fédérale du 13 octobre 1968 sur l'impôt anticipé [LIA: RS 642.21]). Il n'en demeure pas moins que le pouvoir d'examen de la cour cantonale était limité à l'arbitraire en matière d'établissement des faits et que, dans le cas d'espèce, la cour cantonale pouvait aisément trancher cette question sur la base des éléments du dossier sans avoir à entendre directement le recourant. Il en va au demeurant de même de la question de la violation de l'art. 6 al. 1 DPA, et le recourant ne prétend pas le contraire. Aucune question concernant la personnalité de l'intéressé ne se posait par ailleurs, si bien qu'il apparaît que l'affaire pouvait être jugée de manière adéquate sans avoir à tenir de nouveaux débats oraux. Au vu de l'ensemble de ces circonstances, le Tribunal cantonal a traité l'appel en procédure écrite de manière compatible avec l'art. 6 par. 1 CEDH.

### **E. 2.5**

Le recourant se plaint ensuite du refus d'entendre la témoin E.\_\_\_\_\_ (offre de preuve déjà présentée devant le Tribunal de police et donc recevable selon l'art. 398 al. 4 CPP ; cf. arrêt 7B\_205/2022 du 25 octobre 2023 consid. 3.4 et les arrêts cités). Sa critique revient à s'en prendre à l'application anticipée des preuves par le Tribunal cantonal. Or, le refus d'instruire ne viole le droit d'être entendu que si l'appréciation anticipée de la pertinence de la preuve offerte à laquelle le juge a procédé est entachée d'arbitraire (cf. ATF 147 IV 534 consid. 2.5.1). Sur ce point, la cour cantonale a considéré que la question des qualifications et des tâches effectives du recourant avait déjà fait l'objet d'une instruction étendue, comprenant en particulier l'audition de l'intéressé et celle de sa supérieure directe, ainsi que la production de plusieurs pièces, de sorte que l'audition de la témoin, cheffe-comptable et subordonnée du recourant, ne se justifiait pas. On ne décèle aucun arbitraire dans cette appréciation et le recourant, quoi qu'il en pense, ne démontre pas le contraire.

### **E. 2.6**

Pour le surplus, le recourant se plaint que la décision d'ordonner la procédure écrite n'a pas été prise par la juridiction d'appel au sens de l'art. 406 al. 1 CPP mais par la direction de la

procédure, dès lors qu'elle a été ordonnée par la seule Présidente de la cour cantonale. Point n'est besoin d'examiner ici la question - controversée - de savoir si la direction de la procédure peut ordonner la procédure écrite dans les cas prévus à l' art. 406 al. 1 CPP ( contra , voir notamment STEFAN KELLER, in Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung, 3e éd. 2023, n° 2 ad art. 406 CPP ; MARLÈNE KISTLER VIANIN, in Commentaire romand, Code de procédure pénale suisse, 2e éd. 2019, n° 4 ad art. 406 CPP ; en faveur, voir SVEN ZIMMERLIN, op. cit. , 3e éd. 2020, n° 3 ad art. 406 CPP ). En tout état de cause, conformément à l'art. 14 al. 3 de la loi vaudoise d'introduction du Code de procédure pénale suisse du 19 mai 2009 (LVCPP/VD; BLS 312.01), les appels concernant, comme c'est le cas ici, des contraventions sont traités par un seul membre de la Cour d'appel pénale du Tribunal cantonal, qui statue comme juge unique sur ceux-ci. Prise par ledit juge unique, la décision litigieuse n'est ainsi pas critiquable.

### **E. 2.7**

En définitive, le grief de violation des art. 6 CEDH et 406 al. 1 CPP doit être rejeté.

### **E. 3**

Le recourant se plaint d'une violation des principes ne bis in idem et de la bonne foi ( art. 5 al. 3 et 9 Cst. ). Il soutient que le décompte de l'AFC du 20 mai 2016 vaudrait un non-lieu et, ainsi, un empêchement définitif de procéder faisant obstacle à la procédure pénale administrative. En outre, dans ce décompte, l'AFC aurait implicitement assuré B. \_\_\_\_\_ SA de l'absence de poursuites pénales en lien avec les intérêts du prêt entre sociétés intergroupe dont le taux avait finalement été arrêté sur la base d'un accord, avant de revenir sur cette assurance.

#### **E. 3.1**

Selon le principe ne bis in idem , qui est un corollaire de l'autorité de chose jugée, nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même État en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet État. Ce droit est consacré à l' art. 11 al. 1 CPP et découle en outre implicitement de la Constitution. L'autorité de chose jugée et le principe ne bis in idem requièrent qu'il y ait identité de la personne visée et des faits retenus, soit que les deux procédures ont pour origine des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes. La qualification juridique des faits ne constitue pas un critère pertinent. L'interdiction de la double poursuite constitue un empêchement de procéder, dont il doit être tenu compte à chaque stade de la procédure ( ATF 144 IV 363 consid. 1.3.2; arrêt 6B\_1031/2021 du 28 novembre 2022 consid. 2.2).

#### **E. 3.2**

Aux termes de l' art. 5 al. 3 Cst. , les organes de l'État et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif ( ATF 144 II 49 consid. 2.2). De ce principe général découle notamment le droit, consacré à l'art. 9 in fine Cst., du particulier d'exiger, à certaines conditions, que les autorités se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces dernières ( ATF 143 V 95 consid. 3.6.2; 141 V 530 consid. 6.2).

#### **E. 3.3**

On relèvera d'emblée que le décompte de l'AFC du 20 mai 2016 - indépendamment de la question de savoir s'il s'agit-là d'une décision au sens de l' art. 41 LIA ou d'un simple courrier informant B. \_\_\_\_\_ SA des manquements constatés et de l'appréciation fiscale de l'état de fait contrôlé et l'invitant à s'acquitter du montant de l'impôt dû (cf. ATF 143 II 268 consid. 4.2.2 et la référence citée) - est intervenu dans le cadre de la procédure administrative de perception de l'impôt anticipé et ne revêt aucun caractère pénal. Le grief de violation du principe ne bis in idem peut être rejeté pour ce seul motif déjà. Il en va de même du grief de violation du principe de la bonne foi. Il ne ressort en effet pas du décompte litigieux que le recourant aurait reçu une quelconque assurance concrète de l'AFC concernant une absence de poursuites pénales contre sa personne. Si cette autorité a indiqué qu'elle estimait que le règlement de l'impôt dû mettait un terme à son contrôle et qu'elle n'avait ainsi pas d'autres prétentions à faire valoir, elle a expressément précisé - sans que cela ne soit remis en question sous l'angle de l'arbitraire par le recourant - que cette réserve ne valait qu'en "matière de perception d'impôt anticipé". Quant au fait que l'AFC a également retenu que la comptabilisation de charges salariales non justifiées par l'usage commercial par B. \_\_\_\_\_ SA était constitutive d'une soustraction fiscale, on ne voit pas en quoi il était insoutenable, pour le Tribunal cantonal, de retenir que cela ne constituait pas une promesse implicite de renoncer à poursuivre les infractions commises en lien avec les taux d'intérêts intergroupe pratiqués. Enfin, l'acceptation, par B. \_\_\_\_\_ SA, des prétentions relatives aux impôts anticipés fixés par l'AFC a uniquement permis de régler le litige administratif, mais ne préjugait en rien l'ouverture d'une procédure administrative pénale en lien avec les infractions constatées. Pour le reste, en ce que le recourant affirme que le compromis passé avec l'AFC fixant le taux d'intérêt à 2,5 % pour les années litigieuses n'aurait jamais été conclu s'il ne s'était justement pas agi de clore complètement l'affaire, y compris s'agissant des éventuelles suites pénales, ses critiques sont appellatoires et, partant, irrecevables ( ATF 150 I 50 consid. 3.3.1).

### **E. 3.4**

Les griefs de violation des principes ne bis in idem et de la bonne foi, manifestement infondés, sont rejetés, pour autant que recevables.

### **E. 4**

Le recourant se plaint d'une violation de l' art. 398 al. 4 CPP . Il estime que c'est à tort que le Tribunal cantonal a admis l'arbitraire dans la constatation des faits et l'appréciation des preuves effectuées par le Tribunal de police s'agissant du point de savoir s'il avait conscience de l'existence de prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé devant être spontanément déclarées à l'AFC. En s'écartant ensuite des faits de l'arrêt de première instance, le Tribunal cantonal n'aurait pas exercé son pouvoir d'examen dans les limites imposées par l' art. 398 al. 4 CPP .

### **E. 4.1**

Lorsque le recours en matière pénale est, comme en l'espèce, dirigé contre une décision d'une autorité de dernière instance dont le pouvoir d'examen est limité à l'arbitraire en matière de constatation des faits ( art. 398 al. 4 CPP ), l'examen du Tribunal fédéral porte concrètement sur l'arbitraire du jugement de l'autorité précédente, à la lumière des griefs soulevés dans l'acte de recours. Les constatations de fait non arbitraires dans la décision attaquée ont ainsi la priorité sur les constatations éventuellement encore non arbitraires du tribunal de première instance, ce qui correspond à la ratio legis de l' art. 398 al. 4 CPP (cf.

arrêt 6B\_129/2024 du 22 avril 2024 consid. 1.3 et les arrêts cités). Conformément aux exigences de motivation accrues en la matière ( art. 106 al. 2 LTF ; ATF 150 I 50 consid. 3.3.1), le recourant doit exposer pourquoi l'autorité précédente aurait à tort admis ou nié l'arbitraire dans l'appréciation des preuves faite par l'autorité de première instance et, en définitive, aurait établi elle-même les faits de manière arbitraire. Le Tribunal fédéral se prononce librement sur cette question (cf. arrêts 6B\_586/2024 du 4 septembre 2024 consid. 3.1, 6B\_1360/2022 du 22 juillet 2024 consid. 3.5.2 et les arrêts cités).

#### **E. 4.2**

Déterminer ce qu'une personne a su, envisagé, voulu ou accepté relève du contenu de la pensée, à savoir des faits "internes" qui, en tant que faits ( ATF 142 IV 137 consid. 12; 137 IV 1 consid. 4.2.3; 135 IV 152 consid. 2.3.2), lient le Tribunal fédéral, à moins qu'ils n'aient été établis de façon arbitraire ( art. 105 al. 1 LTF ).

#### **E. 4.3**

À titre liminaire, on relèvera que l'existence d'une prestation appréciable en argent sous la forme d'intérêts excessifs consentis par B.\_\_\_\_\_ SA sur le prêt de la société de groupe D.\_\_\_\_\_ Ltd a été admise tant par le Tribunal de police que par le Tribunal cantonal. Ceux-ci ont également admis que cette prestation était soumise à l'impôt anticipé et aurait donc dû être spontanément déclarée à l'AFC. S'agissant de l'exercice comptable 2014 de B.\_\_\_\_\_ SA, ladite déclaration aurait dû être faite au plus tard le 4 juin 2015, soit 30 jours après l'approbation des comptes de B.\_\_\_\_\_ SA le 4 mai 2015 et la naissance subséquente de la créance fiscale ( art. 21 al. 1 OIA [RS 642.211]). Le recourant ne remet pas en cause ce constat, mais considère que les prestations soumises à l'impôt anticipé ne lui étaient pas reconnaissables.

#### **E. 4.4**

Sur ce point, le Tribunal cantonal a considéré que les premiers juges ne pouvaient, sans tomber dans l'arbitraire, se limiter à se baser pour l'essentiel sur le Mémoire du 21 août 2014 et sur l'étude de prix de transfert de novembre 2014 pour retenir que le recourant était fondé à considérer que les intérêts payés par B.\_\_\_\_\_ SA portaient sur un crédit d'exploitation et non pas sur un crédit immobilier, que le taux d'intérêt pratiqué était conforme au principe de pleine concurrence et que la position soutenue par B.\_\_\_\_\_ SA était solide, de sorte qu'il ne pouvait pas être conscient de l'existence d'une prestation appréciable en argent imposable au titre de l'impôt anticipé. Une telle appréciation omettait arbitrairement de prendre en compte les autres éléments du dossier, et en particulier du fait qu'en décembre 2014, l'Administration cantonale avait expressément indiqué à B.\_\_\_\_\_ SA qu'elle refusait de considérer le taux d'intérêt de 3,15 % litigieux comme conforme au prix du marché et lui avait ensuite proposé d'appliquer un taux de 2,5 % correspondant au taux d'intérêt maximal applicable aux crédits immobiliers (et non pas d'exploitation) selon la lettre-circulaire de l'AFC du 3 février 2011 sur les taux d'intérêt déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent, ce que B.\_\_\_\_\_ SA, par le recourant, avait accepté. Enfin, l'Administration cantonale avait, le 2 février 2015, procédé à des reprises fiscales pour les années 2011 et 2012 sur les intérêts dus au titre d'intérêts non admis sur le prêt de D.\_\_\_\_\_ Ltd. Sur le vu de ces circonstances, le Tribunal cantonal a retenu que le recourant ne pouvait plus avoir de doutes, dès le mois de décembre 2014, sur l'existence de prestations imposables devant être déclarées à l'AFC.

#### **E. 4.5**

On ne saurait reprocher à la cour cantonale d'avoir considéré que les premiers juges avaient arbitrairement apprécié les preuves à leur disposition ni, d'ailleurs, d'avoir elle-même constaté les faits de manière manifestement inexacte. Il n'existait en effet aucune raison sérieuse, s'agissant de la question de déterminer si le recourant avait connaissance d'éléments soumis à l'impôt anticipé devant être spontanément déclarés au plus tard le 4 juin 2015 pour l'exercice 2014, de se fonder essentiellement sur des éléments de preuve datant d'août respectivement de novembre 2014, tout en ignorant des faits postérieurs pertinents. S'appuyer sur ces documents pour retenir que le recourant n'avait pas conscience de l'existence d'une prestation appréciable en argent était d'autant moins soutenable que le raisonnement contenu dans ledits documents s'agissant de la conformité du taux d'intérêt litigieux avec le principe de pleine concurrence avait été battu en brèche par l'Administration cantonale en décembre 2014 déjà. Il en allait de même en ce qui concernait l'utilisation du taux d'intérêt applicable aux crédits d'exploitation. Enfin, dès que les premières reprises d'impôt sur les intérêts non admis ont été effectuées en janvier 2015, il était évident que ceux-ci constituaient des prestations appréciables en argent soumises à l'impôt anticipé devant être déclarées comme telles à l'AFC dans les délais requis.

#### **E. 4.6**

L'argumentation du recourant, qui revient à soutenir que le caractère excessif du taux d'intérêt litigieux ne pouvait pas lui être d'emblée reconnaissable dès lors que l'Administration cantonale avait proposé un taux moyen à 2,5 % sur toute la période de taxation, ne parvient pas à démontrer en quoi l'appréciation du Tribunal cantonal serait elle-même arbitraire. Le fait qu'il a existé un compromis entre B. \_\_\_\_\_ SA et le fisc quant à l'application d'un taux d'intérêt acceptable pour ce dernier n'est pas contesté par le Tribunal cantonal. Ce compromis ne signifie pas pour autant que les charges d'intérêts comptabilisées qui excédaient ce taux de compromis (soit un taux de 0,65 %, selon le calcul 3,15 % - 2,5%) ne constituaient pas de façon reconnaissable, pour le recourant, une prestation appréciable en argent imposable. C'est au demeurant sur ces intérêts non admis que des reprises ont été effectuées par l'Administration cantonale. C'est également sur ces intérêts non admis que les prétentions de l'AFC au titre de l'impôt anticipé ont été établies (en l'occurrence des insuffisances d'intérêts d'un total de 2'811'103 fr. pour les années 2011 à 2015, soit 0,65 % du montant des charges d'intérêts comptabilisées par B. \_\_\_\_\_ SA pour les périodes précitées). Sur cette base, l'application d'un taux de 2,5 % était au contraire - tel que pouvait le retenir sans arbitraire l'autorité précédente - un élément permettant d'admettre que le recourant ne pouvait qu'avoir conscience, dès décembre 2014, que le taux initial de 3,5 % était excessif et que les charges d'intérêts dépassant le taux fiscalement admis relevaient d'une prestation appréciable en argent. On ne voit enfin pas non plus, comme l'ont retenu d'une manière qui n'est pas exempte d'arbitraire les premiers juges, en quoi l'application d'un taux de 2,5 % signifierait que le fisc doutait lui-même du caractère excessif du taux d'intérêt de 3,15 %. Quoi qu'il en soit, la question n'est pas de savoir si le caractère de prestation était reconnaissable par l'Administration cantonale, mais par le recourant en tant qu'employé de la société (sur ce point, cf. infra consid. 6.1). Le fait que l'Administration cantonale n'ait pas communiqué à l'AFC les reprises effectuées ne joue pas de rôle à cet égard.

#### **E. 4.7**

Enfin, on ne saurait reprocher au Tribunal cantonal d'être tombé dans l'arbitraire en considérant que c'était de manière manifestement insoutenable que les premiers juges

avaient retenu que le recourant n'avait pas les compétences nécessaires pour reconnaître la prestation imposable litigieuse. Il ressortait en effet des faits établis en première instance que l'intéressé avait notamment pour tâche d'établir les déclarations fiscales pour B. \_\_\_\_\_ SA et de cosigner celles-ci. C'est par ailleurs lui qui était l'interlocuteur de la société vis-à-vis de l'Administration cantonale dans le cadre de la problématique des intérêts excessifs et c'était lui à qui l'AFC avait adressé son décompte. Enfin, on peut suivre le Tribunal cantonal lorsqu'il relève que les juges de première instance ont arbitrairement omis de retenir que le recourant avait remplacé en avril 2014 la responsable des questions fiscales pour la Suisse de B. \_\_\_\_\_ SA. L'argumentation du recourant sur son cahier des charges et l'étendue de ses compétences est à cet égard non seulement appellatoire, mais aussi à la limite de la témérité en ce qu'il affirme n'avoir strictement aucune compétence en matière fiscale, allégation parfaitement incompatible avec le fait non contesté qu'il était la personne chargée de remplir les déclarations fiscales de la société.

#### **E. 4.8**

Dans ces circonstances, il n'était pas manifestement insoutenable, pour la cour cantonale, de retenir que le recourant ne pouvait plus avoir de doutes, dès décembre 2014 et au plus tard le 4 juin 2015, quant à l'existence de prestations appréciables en argent devant faire l'objet d'une déclaration spontanée à l'AFC.

#### **E. 4.9**

Pour le surplus, on ne saurait retenir que l'autorité précédente aurait outrepassé le pouvoir d'examen qui lui est imposé par l' art. 398 al. 4 CPP en procédant à une constatation des faits différente de celle effectuée par le Tribunal de police, sur la base de laquelle elle a examiné l'infraction reprochée au recourant. L'autorité d'appel n'est en effet liée par les faits constatés en première instance que pour autant qu'elle ne juge pas ceux-ci arbitraires (arrêt 7B\_221/2022 du 9 février 2024 consid. 3.2.2 et les arrêts cités). Contrairement à ce que soutient l'intéressé, dès lors que l'état de fait établi par le tribunal de première instance était entaché d'arbitraire, la cour cantonale pouvait s'écarter de celui-ci et l'établir elle-même (cf. arrêts 6B\_426/2019 du 31 juillet 2019 consid. 1.3; 6B\_152/2017 du 20 avril 2017 consid. 2), également sur la base des faits arbitrairement omis en première instance (cf. arrêt 6B\_211/2021 du 2 août 2021 consid. 4.6), pour autant qu'il ne s'agisse pas de faits nouveaux (cf. art. 398 al. 4, 2e phr., CPP), ce qui n'a pas été le cas en l'espèce.

#### **E. 5**

Selon le principe d'auto-taxation applicable en matière d'impôt anticipé, il est attendu du contribuable qu'il ait une connaissance particulière de ses obligations fiscales et, partant, qu'il les accomplisse correctement: il lui appartient ainsi, à l'échéance de l'impôt, de remettre à l'AFC, sans attendre d'y être invité, le relevé prescrit accompagné des pièces justificatives, et en même temps payer l'impôt (cf. art. 16 et 38 al. 2 LIA ). L'aspect formel du principe d'annonce a pour effet qu'à lui seul, le défaut de s'annoncer et de déclarer un impôt doit déjà être qualifié comme une soustraction au sens de l' art. 61 let. a LIA , peu importe que le paiement de l'impôt ait été concrètement compromis (cf. arrêt 2A.215/1998 du 4 août 1999 consid. 2c; YVES ROBERT, La procédure non-contentieuse en matière de droits de timbre et d'impôt anticipé, in Les procédures en droit fiscal, 4e éd. 2021, p. 426; HENRI TORRIONE, Les infractions fiscales, in Les procédures en droit fiscal, op. cit. , p. 1045). Cette dernière disposition sanctionne celui qui, intentionnellement ou par négligence, à son propre avantage ou à celui d'un tiers, soustrait des montants d'impôt

anticipé à la Confédération. En l'occurrence, il n'est pas contesté que les prestations imposables pour l'exercice 2014 de B. \_\_\_\_\_ SA n'ont pas été déclarées dans les 30 jours suivant l'échéance de celles-ci, soit le 4 juin 2015. Les éléments objectifs de la soustraction fiscale selon l'art. 61 al. 1 let. a LIA sont donc réunis. Quant à la réalisation de l'élément subjectif de l'infraction, il ressort des constatations cantonales dénuées d'arbitraire (cf. supra consid. 4) que le recourant était conscient de l'existence de prestations imposables qui devaient être spontanément déclarées à l'AFC, sans attendre un contrôle de cette dernière. Alors que ses tâches incluaient la signature des comptes et l'établissement des déclarations fiscales de la société notamment, aucune déclaration de l'impôt anticipé dû n'a été faite. Sur la base des circonstances externes, les juges précédents ont retenu que l'intéressé avait agi à tout le moins par dol éventuel au sens de l'art. 12 al. 2 CP, spéculant sur une absence de contrôle de l'AFC. Le recourant ne remet pas en cause cette appréciation, si ce n'est pour soutenir avoir toujours agi de bonne foi, comme le prouvait son comportement lors de la procédure de taxation de l'Administration cantonale. Il oublie toutefois que cette procédure - dite de taxation mixte - est fondamentalement différente de celle concernant l'impôt anticipé - dite de taxation spontanée - puisque la première voit le contribuable et l'administration déterminer conjointement l'impôt dû, le contribuable ayant sous cet angle une obligation de collaboration, alors que tel n'est pas le cas de la procédure de taxation propre à l'impôt anticipé, où le contribuable doit agir spontanément dès qu'il remplit les conditions de l'assujettissement, ce qui était le cas en l'espèce. En d'autres termes, le recourant ne peut pas se prévaloir de sa collaboration dans le cadre de la procédure de taxation mixte pour en tirer des éléments en sa faveur quant à son absence de déclaration spontanée. En tout état de cause, l'appréciation du Tribunal cantonal n'apparaît pas violer le droit fédéral. Reste encore à déterminer, dès lors que l'infraction de soustraction d'impôt a été commise dans le cadre de l'activité ordinaire de B. \_\_\_\_\_ SA, si le recourant peut être recherché personnellement et sanctionné pour ladite infraction, ce qu'il conteste.

## **E. 6**

Le recourant estime que c'est à tort que l'autorité précédente a retenu qu'il pouvait être considéré comme l'auteur, au sens de l'art. 6 al. 1 DPA, de la soustraction d'impôt anticipé litigieuse.

### **E. 6.1**

En vertu de l'art. 6 al. 1 DPA, lorsqu'une infraction est commise dans la gestion d'une personne morale, d'une société en nom collectif ou en commandite, d'une entreprise individuelle ou d'une collectivité sans personnalité juridique ou de quelque autre manière dans l'exercice d'une activité pour un tiers, les dispositions pénales sont applicables aux personnes physiques qui ont commis l'acte. L'art. 6 al. 1 DPA s'applique à toutes les personnes agissant pour l'entreprise, sans tenir compte de leur position hiérarchique ou de leur appartenance organisationnelle (cf. PHILIPPE SPITZ, Bundesgesetz gegen den unlauteren Wettbewerb, 3e éd. 2023, n° 7 et 18 ad art. 26 LCD). Autrement dit, l'art. 6 al. 1 DPA s'applique non seulement aux organes et aux personnes disposant d'un pouvoir de décision autonome, mais également au personnel subalterne qui exerce des tâches d'exécution sans disposer lui-même d'une marge de manoeuvre décisionnelle (cf. PHILIPPE SPITZ, op. cit., n° 10 ad art. 26 LCD; dans le même sens, ANDREW GARBARSKI/ALAIN MACALUSO, La responsabilité de l'entreprise et de ses organes dirigeants à l'épreuve du droit pénal administratif, PJA 2008, p. 835; ANDREW GARBARSKI, La responsabilité civile et pénale des organes dirigeants de sociétés

anonymes, 2006, p. 321 et les auteurs cités; contra mais daté, PIERRE ZAPPELLI, La responsabilité pénale des organes d'une personne morale, RPS 105/1988, p. 197 ss.). Il ne faut toutefois pas que l'employé apparaisse comme un simple instrument aux mains d'un auteur médiateur (ANDREW GARBARSKI/ALAIN MACALUSO, op. cit. , p. 835).

### **E. 6.2**

En l'espèce, il ressort des constatations non arbitraires de l'arrêt attaqué (cf. supra consid. 4) que le recourant avait remplacé en 2014 la responsable des questions fiscales pour la Suisse de B.\_\_\_\_\_ SA et, en tant que controlling manager , avait notamment pour tâche de signer les comptes et de remplir les déclarations fiscales de la société, ainsi que de cosigner une fois approuvées par le country manager . C'est également lui qui a été la personne de contact de la société en lien avec la procédure de contrôle de l'AFC, et c'est à lui que celle-ci a notifié son décompte. Le fait que B.\_\_\_\_\_ SA ait fait appel à son organe de révision, soit C.\_\_\_\_\_ SA, dans le cadre de la problématique fiscale des intérêts excessifs, et que le recourant ait dans ce contexte toujours consulté sa hiérarchie s'agissant des propositions faites par ledit organe, ne modifie en rien le rôle de l'intéressé une fois l'existence d'une prestation appréciable en argent connue et l'obligation, conformément à ses tâches, de la déclarer spontanément à l'AFC, ce qu'il n'a pas fait (cf. supra consid. 5). Au regard de ces éléments, c'est à bon droit que le Tribunal cantonal pouvait retenir que le recourant n'était pas un simple instrument aux mains d'auteurs médiateurs.

### **E. 6.3**

En définitive, en concluant que le recourant répondait pénalement de soustraction d'impôt anticipé pour l'exercice comptable 2014 de la société B.\_\_\_\_\_ SA, le Tribunal cantonal n'a pas violé l' art. 6 al. 1 DPA .

### **E. 7**

La quotité de l'amende prononcée à l'encontre du recourant n'est pas contestée et celle-ci n'apparaît au demeurant pas procéder d'un excès du pouvoir d'appréciation de l'autorité cantonale.

### **E. 8**

Sur le vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.