

BGer 6B 93/2024 vom 3. Februar 2025

Bundesgericht, 2025-02-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_6B_93_2024

FR: TF 6B 93/2024 du 3 février 2025

IT: TF 6B 93/2024 del 3 febbraio 2025

Regeste

Instigation à la soustraction d'impôt anticipé ; arbitraire, droit d'être entendu, etc. |
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). Il découle de cette dernière formulation, qui correspond à celle de l'art. 97 al. 1 LTF, que le pouvoir d'examen de l'autorité d'appel est limité à l'arbitraire en ce qui concerne l'établissement des faits. Celle-ci peut, en revanche, revoir librement le droit (arrêt 1B_580/2021 du 10 mars 2022 consid. 2.2). Autrement dit, sous réserve d'un grief de violation du droit, l'appel doit être déclaré irrecevable si l'appelant soulève des critiques de nature appellatoire à l'encontre de l'état de fait du premier jugement (cf. MARLÈNE KISTLER VIANIN, in Commentaire romand CPP, 2e éd. 2019, n° 8 ad art. 403 CPP). 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, notamment en ce qu'il avait passé sous silence plusieurs pièces au dossier aptes à démontrer que le recourant avait incité

B. _____ à ne pas déclarer les prestations appréciables en argent imposables au titre de l'impôt anticipé pour l'exercice comptable 2014 de C. _____ SA, ainsi que les échanges réguliers avec les conseillers de D. _____ SA sur les risques de découverte desdites prestations. 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. 3.1) 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. 6.1; 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 indéterminée, dès lors que l'on ne peut reprocher au Tribunal cantonal d'avoir abusivement considéré 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).

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 requérant, 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.

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.

E. 2.2

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. 2.3

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. 2.4

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. 2.5

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 à son encontre. Certes, l'appréciation des preuves 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, 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. 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 des circonstances, le Tribunal cantonal a traité l'appel en procédure écrite de manière compatible avec l'art. 6 par. 1 CEDH.

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, op. cit., 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 (LVCP/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 invoque une violation de l' art. 398 al. 4 CPP . Il reproche à la cour cantonale d'avoir retenu à tort que l'appréciation des premiers juges, selon laquelle son comportement s'était limité à examiner les risques fiscaux liés aux intérêts payés par C._____ SA et à orienter cette dernière, était arbitraire. En retenant au contraire qu'il avait sciemment incité B._____ à ne pas déclarer spontanément à l'AFC les prestations appréciables en argent litigieuses, la cour cantonale avait outrepassé le pouvoir d'examen limité qui était le sien selon l' art. 398 al. 4 CPP .

E. 3.1

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. 3.2

En l'espèce, le Tribunal cantonal a relevé que, par mandat du 10 juillet 2010 conclu entre C._____ SA et D._____ SA, le recourant s'était engagé à évaluer, pour le compte de C._____ SA, les risques fiscaux liés aux intérêts payés par C._____ SA sur les prêts intergroupes et à lui fournir des recommandations à ce sujet. Le Tribunal cantonal a ensuite relevé que, dans le Mémoire du 21 août 2014, dont le recourant était le responsable et qu'il avait signé, il était indiqué, après l'énoncé de plusieurs scénarios visant à justifier la conformité du taux d'intérêt litigieux avec le prix du marché, ce qui suit: "Veuillez noter qu'il existe un risque que [l'Administration cantonale] communique les prestations appréciables en argent à l'AFC. L'impôt anticipé de 35 % (...) serait alors dû sur les prestations appréciables en argent calculées par [l'Administration cantonale]. C._____ devrait alors payer l'impôt anticipé de 35 % à l'AFC". L'autorité précédente en a déduit que le recourant avait, par là-même, identifié un risque de devoir payer l'impôt anticipé et avait expliqué à B._____ les moyens d'y échapper, à savoir l'argumenter auprès de l'Administration cantonale à l'aide des arguments fournis dans le Mémoire et, en cas d'échec, à l'aide d'une étude de prix de transfert. À la suite de la demande de renseignements de l'AFC le 28 septembre 2015, le recourant avait en outre écrit à B._____ que le risque

d'impôt anticipé sur le taux d'intérêt excessif devait être considéré comme relativement élevé. Pour le reste, le Tribunal cantonal a constaté que F. _____, conseillère fiscale au sein de D. _____ SA avait, dans une note manuscrite de septembre 2014, inscrit que "si l'AFC vient", il y aura "35 % d'impôt anticipé ou 53 % brut pour net" et, dans une autre note manuscrite de novembre 2014, inscrit "risque IA que si AFC fait un contrôle". Enfin, G. _____, réviseur de C. _____ SA et collaborateur au sein de D. _____ SA, avait en décembre 2014 indiqué oralement à B. _____ que l'enregistrement d'une provision pour risque liée à l'impôt anticipé ne serait nécessaire qu'à partir du moment où un contrôle de l'AFC serait annoncé, ce qui aurait pour effet que le risque de devoir payer l'impôt anticipé deviendrait probable. Sur la base de ces éléments, le Tribunal cantonal a considéré que l'appréciation du Tribunal de police - selon laquelle le recourant s'était limité à communiquer qu'il y avait un risque de devoir payer l'impôt anticipé sur les prestations appréciables en argent, que les éléments au dossier ne permettaient pas de retenir qu'il aurait recommandé à B. _____ de ne pas déclarer ledit impôt et qu'il se serait limité à apprécier les risques fiscaux selon les différentes hypothèses et à orienter sa mandante à ce sujet comme n'importe quel mandataire diligent - était arbitraire. Il fallait au contraire admettre que les faits précités démontraient que le recourant avait incité sciemment B. _____ à ne pas spontanément déclarer à l'AFC les prestations appréciables en argent et à ne pas payer l'impôt anticipé, spéculant sur le caractère aléatoire d'un contrôle de l'AFC et sur le risque de découverte par celle-ci de prestations appréciables en argent.

E. 3.3

Ces considérations ne sauraient être partagées. D'une part, même à retenir que, dans le Mémoire, le recourant aurait exposé les moyens "d'échapper" au paiement de l'impôt anticipé - moyens du reste légaux, puisqu'il s'agissait de tenter de démontrer que les intérêts payés sur les prêts intergroupes ne constituaient pas des prestations appréciables en argent imposables - cela ne permet pas pour autant d'en déduire de manière soutenable que l'intéressé aurait ainsi sciemment incité B. _____ à ne pas déclarer et à ne pas payer ledit impôt. Retenir que l'examen des risques auquel le recourant a procédé correspond à une recommandation de ne rien entreprendre n'est pas davantage soutenable. Quant au courrier que le recourant a adressé à B. _____ en septembre 2015, il est postérieur à la date de commission de l'infraction dénoncée, à savoir le 4 juin 2015, et ne pouvait donc jouer aucun rôle dans la formation de la volonté de l'intéressé. L'autorité précédente ne pouvait donc pas, sans tomber dans l'arbitraire, en tenir compte. D'autre part, les notes manuscrites internes sur lesquelles se fonde le Tribunal cantonal ont été rédigées par F. _____, et non pas par le recourant. Rien n'indique par ailleurs qu'elles auraient été transmises à B. _____, ni qu'elles retranscriraient un conseil qui lui aurait été donné. Quant à l'indication faite par le réviseur G. _____ à B. _____ sur le besoin de provisionner un risque pour l'impôt anticipé, retenir, sans autre forme d'explication, que le recourant aurait incité ledit réviseur à effectuer une telle recommandation est arbitraire. Enfin, comme le relève à juste titre le recourant, le Tribunal cantonal ne discute pas en quoi la constatation de fait des premiers juges, selon laquelle il n'existait aucune pièce au dossier disant que l'impôt anticipé était dû et qu'il ne fallait pas déclarer celui-ci, serait arbitraire. Le jugement attaqué est au demeurant muet sur ce point.

E. 3.4

Sur le vu de ce qui précède, force est d'admettre que le Tribunal cantonal a, à tort, admis l'arbitraire dans l'appréciation des faits et des preuves effectuée par les premiers juges, avant

d'y opposer sa propre appréciation, qui s'avère manifestement insoutenable. Une correcte application de l' art. 398 al. 4 CPP aurait dû conduire la cour cantonale à retenir, sur la base de l'état de fait établi en première instance, que le recourant s'est, conformément au mandat attribué, limité à défendre le taux d'intérêt litigieux face à l'Administration fiscale et à l'AFC, et à fournir une analyse des risques fiscaux potentiels pour le cas où ledit taux ne serait pas accepté, sans pour autant inviter B. _____ à ne pas spontanément déclarer et payer l'impôt anticipé à l'AFC. Or, une telle constatation de fait excluait une condamnation du recourant pour instigation à la soustraction d'impôt anticipé au sens de l' art. 61 al. 1 LIA en lien avec l' art. 5 DPA .

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours, sans qu'il soit nécessaire d'examiner les autres griefs soulevés par le recourant. Le jugement attaqué est réformé en ce sens que le recourant est acquitté du chef d'instigation à la soustraction d'impôts. Succombant, l'Administration fédérale des contributions, qui agit dans l'exercice de ses attributions officielles et dont l'intérêt patrimonial est en cause, doit supporter les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Le recourant, qui obtient gain de cause avec l'aide de mandataires professionnels, a droit à une indemnité de dépens à la charge de la Confédération (art. 68 al. 1 et 3 LTF). La cause est renvoyée au Tribunal cantonal, afin que celui-ci statue à nouveau sur les frais et dépens de la procédure cantonale s'agissant du recourant (art. 67 LTF).

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