

VD_FINDINFO Jug / 2023 / 316 vom 29. Juni 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-06-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_findinfo_Jug___2023___316

FR: VD_FINDINFO Jug / 2023 / 316 du 29 juin 2020

IT: VD_FINDINFO Jug / 2023 / 316 del 29 giugno 2020

Regeste

TRIBUNAL FÉDÉRAL, NE BIS IN IDEM, DÉCISION DE RENVOI, ESCROQUERIE |
14 al. 1 DPA, 14 al. 3 DPA, 11 CPP (CH), 61 LIA

Erwägungen

E. 4

Les sociétés E._____ A partir de l'année 2001, X._____ a créé différentes sociétés en [...], à [...] et aux [...], lesquelles ont toutes été dénommées E._____. Par souci de simplification, la société de [...], E1._____Ltd, sera abrégée E1._____Ltd, et la société des [...], E2._____Ltd. Il n'est pas contesté par le prévenu que celui-ci est l'ayant droit économique de toutes les sociétés portant ces dénominations. Il en est l'unique actionnaire final. Le prévenu n'a jamais été administrateur et n'est jamais apparu au Registre du commerce des trois sociétés suisses qui se sont succédées entre 2001 et 2005 sous la dénomination E._____. Il n'a pas non plus été administrateur des sociétés E1._____Ltd et E2._____Ltd. Pour ces deux dernières sociétés, les administrateurs étaient des employés de la W._____, reprise par la suite par la Banque V._____ auprès de laquelle elles avaient chacune ouvert un compte en [...].

E. 4.1

L'appelant invoque ensuite la prescription de l'action pénale pour les années 2006 et 2007. Invoquant la « doctrine majoritaire », en particulier un avis de droit produit en première instance (P. 63/124), il soutient que le prononcé pénal rendu par l'AFC le 25 janvier 2019 (P. DAPE 170.090.001) ne vaudrait pas jugement mettant fin au cours de la prescription au sens de l'art. 97 al. 3 CP.

E. 4.2

Le droit pénal administratif prévoit la procédure suivante : l'autorité administrative rend un mandat de répression (art. 64 DPA), contre lequel le prévenu peut faire opposition. Dans ce cas, elle peut rendre un prononcé pénal (art. 70 DPA) ou directement, avec l'accord de l'intéressé, considérer l'opposition comme une demande de jugement par un tribunal. Contre le prononcé pénal, le prévenu peut demander à être jugé par un tribunal. La jurisprudence constante du Tribunal fédéral considère que la prescription est interrompue à partir du moment où l'autorité administrative a rendu un prononcé pénal au sens de l'art. 70 DPA, ce prononcé étant équivalent à un jugement de première instance au sens de l'art. 97 al. 3 CP – disposition ayant succédé à l'art. 70 al. 3 aCP – (ATF 133 IV 112 ; ATF 139 IV 62, confirmés récemment dans l'arrêt TF 6B_178/2019 du 1 er avril 2020).

E. 4.3

En l'espèce, l'appelant ne conteste pas qu'il y a eu mandat de répression, puis sur opposition, prononcé pénal, après quoi il a demandé à être jugé par un tribunal (cf. P. 18 notamment). Selon l'appelant lui-même, le délai de prescription arrivait à échéance le 5 février 2019 pour l'année 2006 et le 8 janvier 2020 pour l'année 2007. La prescription n'était donc pas acquise au moment du prononcé pénal, le 25 janvier 2019, étant précisé que l'avis de la doctrine ne peut évidemment prendre le pas sur la jurisprudence du Tribunal fédéral. 5.

E. 5

Réalité du pouvoir de décision au sein des sociétés E._____ et de leur compte bancaire respectif en Suisse auprès de la W._____. L'ensemble des intervenants auprès de X._____, que ce soient ses conseillers légaux ou fiscaux, ou ses employés, comme B._____ au sein d'E3._____SA, s'en remettaient exclusivement à lui avant toute prise de décision ou toute intervention de leur part. X._____ participait au conseil d'administration des sociétés comme actionnaire final et ayant droit économique. Il donnait des instructions aux avocats, comme C._____, au notaire D._____, et bien entendu à B._____, que le prévenu avait lui-même engagé alors que celui-ci travaillait auprès du groupe O1._____ en [...]. G._____, conseiller spécialisé pour la gestion globale des groupes de sociétés appartenant au prévenu, dispensait ses recommandations à X._____ directement, comme le confirme la proposition formulée en date du 26 novembre 2004 (P. DAPE 182.161.122-128). Le prévenu était le seul à disposer d'une vision d'ensemble et à prendre les décisions importantes. Aucun des témoins entendus n'a donné le nom d'une tierce personne qui influencerait sur les décisions prises par X._____ ou qui interviendrait à la place de ce dernier. Encore une fois, tous s'en remettaient donc constamment à lui en sorte que le prévenu apparaît comme le centre unique de toutes les décisions en lien avec les sociétés lui appartenant et leurs comptes bancaires respectifs. Le pouvoir décisionnel exclusif de X._____, s'agissant des décisions importantes, transparait clairement dans les auditions de B._____ (audition MPC du 10 janvier 2018, p. 16 R. 41 ; Annexe D7bis [...] au PV d'audition MPC du 15 février 2018 ; P. DAPE 130.111.008, 130.111.019 et 180.111.271/276), de C._____ (audition MPC du 12 décembre 2017, p. 12 [P. 36] ; P. DAPE 182.101.017), de H._____ (audition MPC du 17 décembre 2017, p. 10 R. 30, p. 11 R. 35, p. 13 R. 48 [P. 36]), de D._____ (P. DAPE 182.121.001/004 et 182.101.005), de F._____ (P. DAPE 182.161.050) et enfin de G._____ (P. DAPE 132.111.003/008 R. 21 et 25). Au sujet des comptes bancaires des sociétés E3._____SA, E1._____Ltd et E2._____Ltd auprès de la W1._____, qui ont été utilisés pour le commerce d'alumine au travers des sociétés E._____, seul X._____ en avait la maîtrise comme « ayant droit économique final », alors même qu'en réalité, il ne possédait aucun droit direct sur les comptes en question qui appartenaient aux personnes morales concernées et qui auraient normalement dû être gérés par leurs administrateurs (P. DAPE 182.161.013). Il ressort très clairement des notes réalisées par les banquiers en charge de la gestion des comptes auprès de la W._____, que X._____ était leur seul interlocuteur valable pour toute instruction en relation avec les opérations bancaires à réaliser (P. DAPE 120.130.361, 368/373/379 et 455/561-562). Ces notes sont particulièrement éloquentes à ce sujet et illustrent à chaque fois le niveau d'intervention de X._____, qui donne des instructions aux employés de la W1._____ et vers qui ces derniers se tournent systématiquement. En dehors de X._____, les autres intervenants dans cette affaire apparaissent dès lors comme des personnes possédant des moyens d'intervention limités, voire inexistantes, alors même qu'ils sont désignés comme administrateurs dans les sociétés considérées. Seul X._____ est en définitive aux commandes des activités opérées au

travers des sociétés E._____. X._____ s'est entouré constamment de professionnels particulièrement pointus dans leur domaine, en particulier s'agissant des aspects fiscaux, comme le sont G._____ et C._____. La dimension fiscale pour la gestion des affaires de X._____ est évidemment primordiale dans le contexte des activités menées par le prévenu sur le plan international. Au regard des démarches accomplies par ses conseillers fiscaux, X._____ avait une vision extrêmement précise des enjeux fiscaux auxquels il était confronté, que ce soit dans le cadre du commerce de matières premières, qu'au niveau de la distribution des dividendes de ses sociétés de par sa qualité d'actionnaire final. Il s'agit-là rien de moins que de ses revenus et l'impact fiscal exercé sur les sociétés de son groupe est une donnée importante qui influence directement et concrètement la marche de ses affaires personnelles. En définitive, à l'époque des faits concernés par les années fiscales 2006 à 2009, X._____ était le seul à prendre toutes les décisions importantes, en tant qu'organe de fait, en relation avec la société E3._____SA, et il en allait de même pour ce qui concerne les sociétés E1._____ Ltd et E2._____ Ltd.

E. 5.1

L'appelant invoque une constatation erronée et incomplète des faits. Il reproche d'abord aux premiers juges d'avoir retenu en sa défaveur le fait que l'ensemble des sociétés de son groupe portait le nom E._____. Cela serait usuel et conforme au droit. Chaque société aurait été constituée pour un motif commercial précis. Il se plaint que le Tribunal correctionnel n'a pas retenu les circonstances de la création d'E3._____SA. L'appelant conteste ensuite avoir été l'unique décideur du groupe de sociétés et donc un organe de fait. Les premiers juges auraient omis d'examiner le rôle et les responsabilités des organes de droit, alors qu'ils avaient noté qu'il s'était entouré de professionnels particulièrement pointus dans leur domaine. L'appelant estime que les premiers juges auraient analysé de manière erronée les tractations de son avocat avec le fisc vaudois et se seraient trompés sur leur portée. Ces tractations auraient dû être décrites en détail. Il s'agissait, selon l'appelant, uniquement de définir un statut fiscal pour l'impôt direct. La possibilité que E3._____SA fasse avec U._____ du trading d'alumine, qu'elle aurait au préalable acheté à une société offshore, aurait été ouvertement discutée. L'AFC, qui prélevait l'impôt anticipé sur des distributions de bénéfices, n'aurait jamais été approchée. L'appelant en conclut qu'il serait erroné de retenir qu'il avait une parfaite connaissance des conséquences fiscales de la décision de faire d'E3._____SA une société de service. Il prétend qu'il n'aurait pas eu conscience de risquer le prélèvement d'un impôt anticipé pour le motif qu'il ne pouvait pas s'attendre à ce que l'AFC refuse d'admettre que E3._____SA, en signant le contrat avec U._____, ne faisait que représenter indirectement les sociétés offshore, réels cocontractants, en d'autres termes se serait contentée de fournir un service conformément à son statut. En ce qui concerne les comptabilités des sociétés offshore, l'appelant soutient que c'est par erreur que le bénéfice réalisé grâce à la vente d'alumine à U._____ ne figurerait que dans la version corrigée à fin 2008 des comptes 2007. Les comptes 2008, établis en février 2010, et les comptes 2009, établis en août 2010, comporteraient le bénéfice résultant de ces ventes. Quant aux comptes 2005 et 2006, ils auraient été mis à jour en 2014. Ce serait donc à tort que les premiers juges auraient dénié toute valeur probante à ces comptes établis après la demande d'entraide formulée par [...] auprès de la Suisse. Il fait valoir à cet égard qu'il ne serait pas établi qu'il aurait été au courant de cette demande d'entraide, que les sociétés offshore n'auraient pas besoin d'établir une comptabilité et que leur comptabilité pourrait toujours être rectifiée ultérieurement.

E. 5.2

et les arrêts cités). Tel est notamment le cas si l'auteur conclut un contrat en ayant d'emblée l'intention de ne pas fournir sa prestation alors que son intention n'était pas décelable (ATF 118 IV 359 consid. 2), s'il exploite un rapport de confiance préexistant qui dissuade la dupe de vérifier (ATF 122 IV 246 consid. 3a) ou encore si la dupe, en raison de sa situation personnelle (faiblesse d'esprit, inexpérience, grand âge ou maladie), n'est pas en mesure de procéder à une vérification et que l'auteur exploite cette situation (ATF 120 IV 186 consid. la). L'astuce n'est pas réalisée si la dupe pouvait se protéger avec un minimum d'attention ou éviter l'erreur avec le minimum de prudence que l'on pouvait attendre d'elle. Il n'est cependant pas nécessaire qu'elle ait fait preuve de la plus grande diligence ou qu'elle ait recouru à toutes les mesures de prudence possibles pour éviter d'être trompée. L'astuce n'est exclue que si la dupe est coresponsable du dommage parce qu'elle n'a pas observé les mesures de prudence élémentaires qui s'imposaient. Une coresponsabilité de la dupe n'exclut l'astuce que dans des cas exceptionnels (ATF 135 IV 76 consid. 5.2). Pour apprécier si l'auteur a usé d'astuce et si la dupe a omis de prendre des mesures de prudence élémentaires, il ne suffit pas de se demander comment une personne raisonnable et expérimentée aurait réagi à la tromperie. Il faut, au contraire, prendre en considération la situation particulière de la dupe, telle que l'auteur la connaît et l'exploite, par exemple une faiblesse d'esprit, l'inexpérience ou la sénilité, mais aussi un état de dépendance, d'infériorité ou de détresse faisant que la dupe n'est guère en mesure de se méfier de l'auteur. L'exploitation de semblables situations constitue précisément l'une des caractéristiques de l'astuce (ATF 128 IV 18 consid. 3a). Pour que le crime d'escroquerie soit consommé, l'erreur dans laquelle la tromperie astucieuse a mis ou conforté la dupe doit avoir déterminé celle-ci à accomplir un acte préjudiciable à ses intérêts pécuniaires ou à ceux d'un tiers. L'escroquerie ne sera consommée que s'il y a un dommage (TF 6B_552/2013 du 9 janvier 2014, consid. 2.3.2 ; Corboz, Les infractions en droit suisse, 3 e éd., Berne 2010, n. 32, ad art. 146 CP). Sur le plan subjectif, l'escroquerie est une infraction intentionnelle. L'intention doit porter sur tous les éléments constitutifs de l'infraction. L'auteur doit en outre avoir agi dans le dessein de se procurer ou de procurer à un tiers un enrichissement illégitime, correspondant au dommage de la dupe (ATF 134 IV 210 consid. 5.3).

E. 5.3.1

En l'occurrence, les premiers juges ont décrit les sociétés en cause en pages 44 à 46 de leur jugement. Les motifs de leur création ne sont pas décrits. Cela importe peu dès lors que les premiers juges n'ont pas considéré comme problématique la seule existence de sociétés portant le même nom ou reproché au prévenu d'avoir créé E3._____SA pour un motif répréhensible. Ils ont seulement relevé que cela avait permis au prévenu d'amener U._____ à payer son dû sur des comptes de sociétés offshore . Si l'on peut admettre que le prévenu n'a pas créé E3._____SA dans le but de commettre une infraction et qu'il espérait dans un premier temps obtenir un statut fiscal satisfaisant, le grief de constatation incomplète des faits doit être rejeté, les motifs de la création d'E3._____SA n'étant en effet pas déterminants pour statuer sur l'accusation.

E. 5.3.2

Les premiers juges ont traité la question du pouvoir décisionnel au sein des sociétés du groupe aux pages 47 à 49 de leur jugement. Dans la présente procédure, X._____ est seul accusé. Le Tribunal correctionnel n'avait donc qu'à examiner le rôle de celui-ci. La

Cour de céans relève que l'appel ne discute pas du tout des indices qui ont amené les juges à considérer que le prévenu était un organe de fait et le seul décideur. Le fait qu'il était entouré de professionnels signifie qu'il disposait d'informations lui permettant de prendre des décisions en toute connaissance de cause, non qu'il était un instrument entre leurs mains. Le grief de constatation erronée des faits doit dès lors être rejeté.

E. 5.3.3

Les premiers juges ont traité la question des tractations avec le fisc aux pages 53 à 54 de leur jugement. Contrairement à ce que soutient l'appelant, rien ne permet de dire que le Tribunal correctionnel aurait confondu l'AFC et l'ACI. Il n'a jamais été dit que la question de l'impôt anticipé avait été abordée avec le fisc. Il est établi que le prévenu était entouré de fiscalistes chevronnés. Celui-ci fait valoir que s'il s'était entouré de spécialistes, ce serait la preuve qu'il n'avait pas ces compétences. Certes, mais le Tribunal correctionnel n'a pas retenu qu'il était lui-même un spécialiste, seulement qu'il était renseigné, à juste titre. Le choix du prévenu visait en effet l'optimisation fiscale. Espérant encaisser les bénéfices, il est logique de retenir qu'il s'était forcément renseigné sur ces questions. Il est établi qu'U._____ ne voulait pas traiter avec une société offshore, raison pour laquelle le prévenu était contraint de contracter par le biais de la société E3._____SA, alors même qu'il n'avait pas obtenu le statut fiscal espéré pour une telle activité de trading. C'est en vain que l'appelant raisonne sur la prémisse que la société E3._____SA aurait agi comme représentante indirecte des sociétés offshore. En effet, la personne qui gérait celles-ci, à savoir F._____, n'a eu connaissance du contrat signé avec U._____ qu'en 2007 (cf. jgt, p. 51). D'ailleurs, la Cour de céans observe que ce n'était pas la thèse soutenue par la défense jusqu'en première instance, à savoir que le contrat, en ne mentionnant que la société E3._____SA, aurait été erroné (cf. jgt, p. 50). On ne peut dès lors pas suivre l'appelant lorsqu'il prétend qu'il ne pouvait pas s'attendre à ce que le fisc considère le contrat de trading comme tel, et pas comme un simple service administratif rendu par E3._____SA. Enfin, soutenir que les comptes 2007 de la société E3._____SA auraient purement et simplement omis un chiffre d'affaires de 545 millions de dollars, s'ajoutant à celui, annoncé, de 124 millions, échappe à la raison commune. Une telle assertion est totalement dénuée de crédibilité. Il faut rappeler que C._____, administrateur vice-président d'E3._____SA, ignorait l'existence du contrat conclu par ladite société avec U._____ (cf. jgt, p. 54). Le fait que les comptes puissent être modifiés au gré des besoins, selon les propres allégations de l'appelant, ne plaide pas pour une crédibilité accrue de ces documents. C'est donc à bon droit que les premiers juges ont accordé peu de poids à ces comptes. 6.

E. 6

Commerce d'alumine Durant l'année 2004, la société U._____ a entrepris des négociations importantes dans le but d'acquérir de grandes quantités d'alumine, en cherchant à conclure un contrat de longue durée auprès d'un fournisseur. Dans ce contexte, X._____ a engagé B._____ qui travaillait auparavant pour le groupe OI._____. B._____ a participé activement à la négociation du contrat qui a finalement été conclu les 8 avril et 11 juin 2005 entre E3._____SA et U._____ (P. DAPE 130.111.005/011, R. 19 ; TF 2C_382/2017 du 13 décembre 2018). Avec X._____, B._____ était le seul à comprendre les tenants et aboutissants des contrats de vente et d'achat d'alumine. Au départ, B._____ a été engagé par la société E._____, deuxième du nom, avant que le contrat ne soit repris par la société actuelle inscrite au

Registre du commerce en janvier 2005 (P. DAPE 180.100.696). B. _____ a également été inscrit comme directeur de la société E1. _____ Ltd le 24 janvier 2006 (P. DAPE 180.100.703) sur proposition de X. _____ qui assistait à la séance du comité de direction de la société E1. _____ Ltd (P. DAPE 180.100.830). Le contrat de vente d'alumine passé entre E3. _____ SA et U. _____ a été signé par B. _____ en date du 11 avril 2005, au nom de la société E3. _____ Ltd, avec la précision qu'il s'agissait d'une compagnie dont le siège était en Suisse (P. DAPE 180.100.430). La société E3. _____ SA porte trois dénominations au Registre du commerce suisse, quant à sa forme juridique, à savoir SA, AG, et Ltd. L'adresse d'E3. _____ SA figurant dans le contrat était la suivante : [...] [...]. Le numéro de fax correspondait à celui de la société suisse, à savoir : [...] (P. DAPE 180.100.438). A cette époque, B. _____ n'avait pas la possibilité de signer de contrat en faveur d'une autre société que la société E3. _____ SA, puisqu'il ne deviendra directeur d'E1. _____ Ltd qu'en janvier 2006. Dans ces conditions, B. _____ n'avait donc pas le pouvoir d'engager une autre société que la société E3. _____ SA. L'acceptation de l'offre par U. _____ a été communiquée à l'attention de B. _____ le 1^{er} novembre 2004 par fax à E3. _____ SA, ce que confirme l'adresse (P. DAPE 141.101.150). B. _____ a ensuite adressé le 25 novembre 2004, par fax également, un projet de contrat comportant des modifications à U. _____ (P. DAPE 124.100.063-065) en agissant toujours depuis les locaux de la société E3. _____ SA. Le partenaire contractuel de la société U. _____ était bel et bien la société E3. _____ SA. Les sociétés E1. _____ Ltd et E2. _____ Ltd sont des sociétés offshore. Il résulte de la proposition formulée le 26 novembre 2004 par G. _____ à X. _____ que la société U. _____ n'entendait pas conclure de contrat avec une société domiciliée dans une juridiction offshore (P. DAPE 182.161.122). Cet élément ressort également de l'audition de F. _____, qui gérait les sociétés E1. _____ Ltd et E2. _____ Ltd, en date du 8 septembre 2015 (P. DAPE 182.161.001/026) et des courriels adressés par F. _____ à X. _____ en date du 23 mai 2008 (P. DAPE 182.161.310 et 124.100.066). D'après ces courriels, les organes dirigeants de la société offshore ignoraient tout du contrat de vente d'alumine lors de sa conclusion ; pour eux il était évident que seule la société E3. _____ SA était engagée alors même que des transactions ont eu lieu sur les comptes de la société offshore. Les parties au contrat ont toujours considéré qu'E3. _____ SA était la société qui intervenait dans le contrat de vente d'alumine. B. _____, mais surtout X. _____, en avaient parfaitement conscience. Il est exclu qu'il s'agisse d'une erreur de dénomination de la société. Le contrat porte sur une durée de 10 ans et concerne des quantités considérables d'alumine pour un chiffre d'affaires de plus de deux milliards et demi de francs. Les parties se sont montrées extrêmement précises et rigoureuses sur la dénomination de leur partenaire contractuel respectif. Le Tribunal fédéral a statué sur la créance fiscale pour les années 2006 à 2009 et a ainsi considéré également que la société E3. _____ SA était bel et bien le partenaire contractuel de la société U. _____ dans le cadre du contrat de vente d'alumine en cause. F. _____ n'a eu connaissance du contrat de vente d'alumine que durant l'année 2007 (P. DAPE 182.161.047). En définitive, X. _____ savait parfaitement que le partenaire contractuel de la société U. _____ était sa société suisse E3. _____ SA, à l'exclusion de toute autre société de son groupe. B. _____, qui a engagé la société E3. _____ SA, l'a fait sur les directives de X. _____, car le premier n'entreprenait jamais aucune action quelconque sans s'en référer préalablement au second (P. DAPE 130.111.005/019, R. 51). Préalablement à la conclusion du contrat de vente d'alumine avec la société U. _____, un contrat d'achat

d'alumine avait été passé par les sociétés E3. _____ SA, E1. _____ Ltd et E2. _____ Ltd avec le groupe O1. _____ [...] (P. DAPE 180.100.407). Ce contrat a été signé par B. _____, qui représentait la société E3. _____ SA, ainsi que par X. _____, pour le compte des sociétés E1. _____ Ltd et E2. _____ Ltd, quand bien même ce dernier ne possédait aucun pouvoir de représentation (P. DAPE 182.161.047 ; P. DAPE 124.100.056 : courriel de F. _____ – qui prend connaissance du contrat d'achat d'alumine du mois de décembre 2004 en 2007 seulement – adressé à X. _____ le 3 mai 2007, dont il ressort notamment ceci : « I also note that the [...] company is already named in the Agreement, but again, we have not approved this and should have a copy of the Agreement so we can ratify it. »). De plus, la société E2. _____ Ltd n'existait pas sous la dénomination E3. _____ Ltd à cette époque lors de la conclusion du contrat de vente avec U. _____, mais se dénommait I. _____ Ltd, le changement de nom de cette société étant intervenu en date du 4 février 2005 (P. DAPE 124.100.425). En définitive, faute de ratification du contrat par les organes officiels des sociétés offshore, seule E3. _____ SA était alors légalement partie au contrat.

E. 6.1

L'appelant reproche aux premiers juges de ne pas avoir examiné si l'infraction ne devait pas, conformément à « la doctrine et la jurisprudence bien établies », être imputée « en première ligne » aux organes de droit.

E. 6.2

Aux termes de l'art. 102 CP, un crime ou un délit qui est commis au sein d'une entreprise dans l'exercice d'activités commerciales conformes à ses buts est imputé à l'entreprise s'il ne peut être imputé à aucune personne physique déterminée en raison du manque d'organisation de l'entreprise. Dans ce cas, l'entreprise est punie d'une amende de cinq millions de francs au plus (al. 1) ; en cas d'infraction prévue aux art. 260 ter, 260 quinquies, 305 bis, 322 ter, 322 quinquies, 322 septies al. 1 ou 322 octies, l'entreprise est punie indépendamment de la punissabilité des personnes physiques s'il doit lui être reproché de ne pas avoir pris toutes les mesures d'organisation raisonnables et nécessaires pour empêcher une telle infraction (al. 2) ; le juge fixe l'amende en particulier d'après la gravité de l'infraction, du manque d'organisation et du dommage causé, et d'après la capacité économique de l'entreprise (al. 3) ; sont des entreprises au sens du présent titre : les personnes morales de droit privé (let. a), les personnes morales de droit public, à l'exception des corporations territoriales (let. b), les sociétés (let. c), les entreprises en raison individuelle (let. d) (al. 4). Aux termes de l'art. 6 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 (al. 1) ; le chef d'entreprise, l'employeur, le mandant ou le représenté qui, intentionnellement ou par négligence et en violation d'une obligation juridique, omet de prévenir une infraction commise par le subordonné, le mandataire ou le représentant ou d'en supprimer les effets, tombe sous le coup des dispositions pénales applicables à l'auteur ayant agi intentionnellement ou par négligence (al. 2) ; lorsque le chef d'entreprise, l'employeur, le mandant ou le représenté est une personne morale, une société en nom collectif ou en commandite, une entreprise individuelle ou une collectivité sans personnalité juridique, l'al. 2 s'applique aux organes et à leurs membres, aux associés gérants, dirigeants effectifs ou liquidateurs fautifs (al. 3).

E. 6.3

En l'occurrence, comme seules « doctrine et jurisprudence bien établies » selon lesquelles la responsabilité pénale incomberait en premier lieu à l'organe de droit, l'appelant cite en note 53 de sa déclaration d'appel, un seul article écrit pas l'un de ses conseils et paru en 2006, à savoir : « Xavier Oberson, La responsabilité fiscale des organes dirigeant des sociétés anonymes, in Semaine judiciaire (SJ) 2006 II p. 311 », dont on ne saurait tirer pareille conclusion. En réalité, c'est bien l'auteur de l'infraction qui doit être recherché prioritairement (Favre/Pellet/Stoudmann, Droit pénal accessoire, Code annoté, Lausanne 2018, n. 1.3 ad art. 6 DPA). Le prévenu ayant été considéré, à juste titre par les premiers juges, comme le seul décideur pour l'ensemble des sociétés portant le nom E._____, c'est à juste titre également qu'il a été considéré comme l'auteur de l'escroquerie, dont il a d'ailleurs seul profité. 7.

E. 7

Statut fiscal de la société E3._____SA En 2004, X._____ a mandaté l'avocat C._____ pour négocier le statut fiscal de la société E3._____SA, troisième du nom, qui devait succéder aux précédentes. C._____ a tout d'abord cherché à négocier un statut fiscal pour une société commerciale en lien avec des opérations de trading . Le conseil de X._____ a tenté d'obtenir des autorités fiscales la taxation des activités envisagées par E3._____SA sur une marge imposable de 1 % du chiffre d'affaires. Ces négociations entre le fisc et C._____ se sont déroulées de janvier à mai 2005. Dans le cadre de ces négociations, l'Administration cantonale des impôts (ci-après : ACI) a exigé, le 18 mars 2005, la présentation d'une étude à même de justifier que la société E3._____SA ne percevrait finalement qu'une marge de 1 % sur ses activités en Suisse. Une réunion a ensuite eu lieu le 5 avril 2005 entre C._____ et B._____, puis une seconde deux jours plus tard avec X._____ (P. 36/111 : liste des opérations établie par C._____ le 15 novembre 2005). Une note manuscrite intitulée « PSP [Etude de Me C._____ & X._____ 6 AVRIL '05 » rédigée par B._____, qui fait état d'une réunion devant se tenir le 14 du même mois à [...] entre lui-même, C._____, G._____ et X._____, mentionne trois options dont la première envisage qu'E3._____SA soit considérée comme société de base en Suisse dans le cadre du commerce d'alumine, dont la deuxième envisage qu'E3._____SA devienne une société de service pour les autres sociétés du groupe et dont la troisième envisage que les activités en Suisse soient abandonnées (P. DAPE 124.100.523/601). C._____ a rencontré l'ACI le 13 avril 2005 (P. 36/111) et c'est finalement l'option d'une société de service qui a été retenue, puisqu'une demande adressée à l'ACI est rédigée dans ce sens par C._____ en date du 6 mai 2005 (P. DAPE 181.131.022). La société E3._____SA a été taxée en tant que société de service dès son premier exercice fiscal en 2005. Ce statut exclut toute activité de trading , ce que savait parfaitement C._____ (cf. son audition du 30 avril 2013 [P. DAPE 132.101.007/010-012]), étant précisé que cet avocat fiscaliste, vice-président du conseil d'administration de la société E3._____SA, déclare n'avoir jamais été mis au courant du contrat de vente passé avec la société U._____ dont il aurait découvert l'existence lors de cette audition en 2013. X._____ était parfaitement au courant des négociations engagées avec l'ACI au sujet du statut fiscal de la société E3._____SA et avait une connaissance toute aussi parfaite des différentes taxations qui interviendraient selon l'option choisie vis-à-vis d'E3._____SA entre une société commerciale exerçant des activités de trading en Suisse et une société de service. X._____ avait une vision

extrêmement claire des conséquences fiscales en lien avec les activités des sociétés E. _____ et, en particulier, par rapport à la société E3. _____ SA (cf. audition de G. _____ du 24 juin 2014 : P. DAPE 132.111.003/006, dont il ressort notamment ceci : « [X. _____] m'a fait part d'un souci qu'il se pourrait que cet arrangement ne puisse être poursuivi, et qu'il serait peut-être nécessaire que la société suisse assume le rôle de " principal " dans cet arrangement. Si tel devait être le cas, il m'a demandé si je pouvais suggérer une structuration fiscale appropriée. Le problème pour moi consistait dans la question que si la société suisse devait agir comme " principal " , elle réaliserait un profit plus important. Une fois les impôts suisses acquittés, si nous voulions distribuer les bénéfices, il y aurait un impôt anticipé de 35 % » ; cf. proposition adressée par G. _____ le 26 novembre 2004 à X. _____ : P. DAPE 182.161.122, dont il ressort expressément que la société envisagée à cette époque comme partenaire financier pour l'achat d'alumine, à savoir U. _____, refusait de travailler avec une société offshore).

E. 7.1

L'appelant conteste la réalisation de l'infraction d'escroquerie, en particulier de la condition de l'astuce et de l'élément subjectif, savoir l'intention. En premier lieu, il soutient que le raisonnement des premiers juges reposerait sur une appréciation incorrecte des faits. Il reproche au Tribunal correctionnel de ne pas avoir examiné « la question préjudicielle de l'attribution du contrat », mais d'avoir suivi telle quelle la position de l'AFC qui ne le lierait pas. Il allègue qu'il y aurait un rapport fiduciaire entre E3. _____ SA et les sociétés offshore. L'appelant conteste ensuite avoir pu tromper astucieusement « l'autorité fiscale » en annonçant une activité de service alors qu'il s'agissait de faire du trading . Il rappelle qu'il aurait négocié avec l'ACI – et pas l'AFC, qui n'aurait jamais été approchée – en annonçant un projet de trading . Celle-ci aurait pu s'en enquérir ultérieurement, demander à voir le contrat avec U. _____ et les contrats de service liant E3. _____ SA aux sociétés offshore . Il n'aurait pas non plus été mensonger de ne pas comptabiliser les revenus du contrat avec U. _____ mais de faire virer le prix de vente directement sur les comptes des sociétés offshore , puisque dans sa compréhension de l'opération, c'était bien celles-ci qui auraient été seules cocontractantes de la société U. _____. L'appelant conteste enfin avoir agi intentionnellement. Or son argumentation repose, une fois de plus, sur sa propre conception des faits. Il ne faudrait pas s'arrêter aux termes des contrats mais à la réalité économique : dans son esprit, c'était bien les sociétés offshore qui auraient été seules vendeuses à U. _____, E3. _____ SA ne faisant que leur rendre un service administratif en apparaissant comme cocontractant sur le contrat. Il ne se seraient donc pas agi pour E3. _____ SA de faire du trading . L'appelant aurait de bonne foi pensé qu'aucune imposition ne serait due sur la distribution de bénéfices qui n'auraient pas été ceux de la société E3. _____ SA, mais ceux des sociétés offshore . Comme preuve de sa bonne foi, il fait valoir qu'il aurait acheté une maison en Suisse et s'y serait installé.

E. 7.2

Selon l'art. 14 al. 1 DPA, celui qui aura astucieusement induit en erreur l'administration, une autre autorité ou un tiers par des affirmations fallacieuses ou par la dissimulation de faits vrais ou les aura astucieusement confortés dans leur erreur, et aura de la sorte, pour lui-même ou pour un tiers, obtenu sans droit une concession, une autorisation, un contingent, un subside, le remboursement de contributions ou une autre prestation des pouvoirs publics ou aura évité le retrait d'une concession, d'une autorisation ou d'un contingent, sera puni de l'emprisonnement ou de l'amende. Pour l'interprétation de la notion

d'escroquerie fiscale au sens de l'art. 14 DPA, la définition donnée par le code pénal (art. 146 CP) et la jurisprudence du Tribunal fédéral y relative sont déterminantes (ATF 115 Ib 68 consid. 3a/bb). Pour qu'il y ait escroquerie, une simple tromperie ne suffit pas ; il faut encore qu'elle soit astucieuse. L'astuce est réalisée lorsque l'auteur recourt à un édifice de mensonges, à des manœuvres frauduleuses ou à une mise en scène, mais aussi lorsqu'il donne simplement de fausses informations, si leur vérification n'est pas possible, ne l'est que difficilement ou ne peut raisonnablement être exigée, de même que si l'auteur dissuade la dupe de vérifier ou prévoit, en fonction des circonstances, qu'elle renoncera à le faire (ATF 135 IV 76 consid.

E. 7.3

Dans la mesure où les griefs factuels ont été rejetés, le moyen devient sans objet. Il n'est pas exact de dire que les premiers juges n'auraient pas examiné si E3._____SA devait bien être considérée comme la cocontractante de la société U._____. Ils l'ont fait aux pages 49 à 52 de leur jugement. C'est en vain que l'appelant distingue ACI et AFC. Les autorités fiscales communiquent. Lorsqu'on dépose une déclaration à l'ACI, on sait qu'elle servira aussi à fixer l'impôt fédéral. Quant aux tractations, au retrait de la demande de ruling comme société de base en faveur d'un statut de société de service, on ne voit pas en quoi ces éléments auraient pu et dû susciter la méfiance des autorités fiscales, qui pouvaient simplement en conclure que le requérant avait renoncé à son projet et décidé de procéder autrement. Au vu des faits retenus, c'est à juste titre que les premiers juges ont considéré qu'en ne faisant pas figurer son activité de trading dans sa comptabilité, en évitant que le prix de vente passe par ses comptes bancaires, le prévenu avait trompé le fisc astucieusement. Enfin, l'appelant ne peut être suivi lorsqu'il plaide sa bonne foi. U._____ et le fisc ayant des exigences contradictoires, il faudrait trouver normal que le but de réaliser le meilleur résultat économique justifie de louvoyer en se pliant formellement mais pas matériellement au droit. A cet égard, la Cour de céans relèvera que si on devait suivre l'argumentation de l'appelant selon laquelle U._____ aurait été liée aux sociétés offshore, on devrait alors considérer que c'est ce client qui a été escroqué de l'entier du prix de vente, dès lors que la société U._____ ne voulait pas faire affaire avec de telles cocontractantes. Or un simple prête-nom suisse, avec de l'argent ne transitant même pas sur le compte de celui-ci, ne lui aurait à l'évidence pas convenu. 8.

E. 8

Facturation de la vente d'alumine à U._____ et utilisation des comptes des sociétés E._____ auprès de la W1._____ Dans le cadre de l'exécution du contrat de vente d'alumine passé entre E3._____SA et U._____ de 2006 à 2009, 180 factures ont été émises au nom et à l'adresse de la société suisse. En premier lieu, pour l'année 2005, la facturation (cf. P. DAPE 180.100.167-222) a été émise par E3._____SA avec la mention de sa forme juridique « SA » (cf. P. DAPE 180.100.167-178), puis sans cette mention dès la facture du 18 avril 2005 (P. DAPE 180.100.179). En revanche, aucun compte de la société suisse n'a été utilisé pour les paiements d'U._____. Au départ, c'est le compte d'E1._____Ltd auprès de la W1._____ qui a été utilisé sur les factures jusqu'au 12 juillet 2005 où est apparu le compte de la société E2._____Ltd toujours auprès du même établissement bancaire de la W1._____. Les factures indiquent manifestement qu'elles sont éditées au nom et pour le compte de la société E3._____SA en exécution du contrat de vente, à l'exclusion des sociétés E1._____Ltd et E2._____Ltd. Quant à la gestion des comptes des trois sociétés en question

(E3. _____ SA, E1. _____ Ltd et E2. _____ Ltd) auprès de la W1. _____, seul X. _____ avait la faculté de maîtriser les opérations de débit et de crédit les concernant. Contrairement à ce qui était prévu par le contrat de vente au bénéfice de la société E3. _____ SA et malgré les factures qui laissaient entendre que cette société cherchait à encaisser les prestations qu'elle avait fournies, aucun chiffre d'affaires n'a finalement été enregistré sur son compte bancaire, ni dans ses comptes de pertes et profits. En d'autres termes, les opérations de vente d'alumine n'ont jamais figuré dans les états financiers de la société.

E. 8.1

L'appelant, pour le cas où il ne serait pas acquitté, conteste le cumul peine pécuniaire et amende, fondé par le Tribunal correctionnel sur l'art. 14 al. 3 DPA.

E. 8.2

Selon l'art. 61 LIA, 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 (let. a), ne satisfait pas à l'obligation de déclarer une prestation imposable (art. 19 et 20) ou fait une fausse déclaration (let. b), obtient un remboursement injustifié de l'impôt anticipé, ou quelque autre avantage fiscal illicite (let. c), encourt, pour soustraction d'impôt, une amende jusqu'à concurrence de 30'000 francs ou, s'il en résulte un montant supérieur, jusqu'au triple de l'impôt soustrait, à moins que l'art. 14 DPA ne soit applicable. Selon l'art. 14 al. 3 DPA, si une loi administrative spéciale prévoit pour les infractions analogues, mais dépourvues de caractère astucieux, un maximum de l'amende plus élevé, celui-ci est également applicable dans les cas prévus aux al. 1 et 2.

E. 8.3

En l'occurrence, les premiers juges se sont fondés sur de la doctrine (cf. jgt, p. 66 : Torriane, Les procédures en droit fiscal, 3 e éd., Berne 2015, par. 7 ch. III p. 991) pour retenir que l'amende pouvait être cumulée à l'une des peines prévues aux al. 1 et 2 de l'art. 14 DPA (l'emprisonnement étant désormais remplacé par la peine privative de liberté ou la peine pécuniaire, en vertu de l'art. 333 al. 2 let. b CP), le but étant que l'auteur d'une escroquerie en matière fiscale ne soit pas moins sévèrement puni que l'auteur d'une simple soustraction fiscale. L'appelant est d'avis que l'art. 14 al. 3 DPA ne peut pas être interprété dans ce sens, « que l'on se fonde sur une interprétation littérale, confirmée par les travaux préparatoires [réd. : de 1971] , ou que l'on se réfère à la doctrine majoritaire en la matière », sans toutefois citer cette doctrine. Pour la Cour de céans, il n'y a pas lieu de s'écarter de la solution retenue par les premiers juges, fondée sur la doctrine pertinente. A cet égard, on observera que l'amende pourrait être du triple du montant soustrait, et serait à payer sans conditions. Or la solution consistant à ajouter une peine pécuniaire de 810'000 fr. – modeste en comparaison du montant soustrait de plus de 70 millions – et avec sursis, à une amende qui équivaut à une seule fois le montant soustrait, apparaît avantageuse pour le prévenu. 9. En définitive, l'appel de X. _____ doit être rejeté et le jugement entrepris confirmé. Vu l'issue de la cause, les frais de la procédure d'appel, constitués du seul émolument de jugement, par 7'370 fr. (art. 21 al. 1 TFIP [tarif des frais de procédure et indemnités en matière pénale du 28 septembre 2010 ; BLV 312.03.1]), seront mis à la charge de X. _____, qui succombe (art. 428 al. 1 CPP).

E. 9

Par ordonnance partielle du 8 avril 2015 (P. 66), le MPC a décidé que la procédure pénale à l'encontre de X._____ pour corruption était classée pour les 59 paiements intervenus entre le 4 septembre 1998 et le 30 juin 2006 tels qu'énumérés dans le document « Payments Timeline »(1), que la procédure pénale à l'encontre de X._____ pour faux dans les titres était classée (2), que la procédure pénale à l'encontre de X._____ pour blanchiment d'argent était classée en ce qui concernait le transfert intervenu le 16 avril 2004 pour un montant de EUR 1'210'038.65 au débit du compte n o [...] ouvert au nom d'A1._____Ltd auprès de la W1._____ en faveur du compte n o [...] ouvert au nom d'A1._____Ltd auprès de la W2._____ (3), que, pour le surplus, la demande formée par X._____ tendant au classement de la procédure pénale ouverte des chefs de blanchiment d'argent et gestion déloyale était rejetée (4) et que les frais de procédure et une éventuelle indemnité au prévenu seraient fixés ultérieurement dans le cadre de la décision finale (5). Les faits fondant le classement partiel sont les suivants : « I. EN FAIT Le 5 octobre 2009, le MPC a ouvert une instruction pénale contre inconnus pour corruption active d'agents publics étrangers (art. 322 septies CP). Le

E. 14

mars 2011, l'instruction a été étendue notamment à l'encontre de X._____ pour gestion déloyale (art. 158 CP), faux dans les titres (art. 251 CP), blanchiment d'argent (art. 305 bis CP) et corruption d'agents publics étrangers (art. 322 septies al. 1 CP). En effet, il était d'une part reproché à X._____ d'avoir, entre le 1 er janvier 2002 et le 31 décembre 2008, procédé à l'encaissement en Suisse de factures émises par J._____SA en liquidation (anciennement E3._____SA puis I._____SA) et par E3._____SA pour un montant d'au moins USD 88'778'663, en qualité d'organe de fait présumé, sans les inscrire dans la comptabilité des sociétés et d'avoir viré une partie des montants encaissés sur des comptes bancaires ouverts à [...] notamment au nom de la société A2._____Ltd. D'autre part, il était reproché à X._____ d'avoir, entre le 29 mars 1999 et le 31 décembre 2008, versé par l'intermédiaire de plusieurs comptes ouverts en Suisse ou à l'étranger au nom de sociétés de domicile dont il est l'ayant droit économique, un montant total d'au moins USD 23'094'460 à des fins corruptives présumées sur des comptes ouverts en Suisse ou à l'étranger dont l'ayant droit économique est P._____. X._____ a également fait l'objet d'une procédure pénale ouverte par les autorités anglaises. Les investigations menées au Royaume-Uni ont débouché sur la saisine de la Southwark Crown Court qui a tenu des débats du 4 novembre au 10 décembre 2013. A teneur de l'indictment dressé à cette fin, X._____ faisait l'objet de huit chefs d'inculpation. A teneur du count 1 , il était reproché à X._____ d'avoir, entre le 4 septembre 1998 et le 30 juin 2006, conspiré ensemble avec P._____, Q._____ et des inconnus en vue de contrevenir aux dispositions de la loi sur la prévention de la corruption en rapport avec les affaires d'U._____, en particulier en procédant de manière corrompue à des paiements à des représentants d'U._____ d'une part et, d'autre part, en acceptant – à titre de corruption – des paiements en qualité de représentants d'U._____ à titre d'encouragement ou de récompense pour favoriser X._____ et/ou des entreprises dans lesquelles X._____ intervenait en rapport avec les affaires ou le commerce d'U._____, dans le cadre de l'attribution de contrats de fourniture et d'achat. Il sied de préciser que le count 1 était un chef d'inculpation d'ordre général, les counts 2 à 7 étant une énumération, à titre d'exemples, de six paiements corruptifs ponctuels couverts par le count 1 . A contrario, le count 8 concernait un chef d'inculpation de blanchiment d'argent. Les paiements corruptifs couverts par le count 1 , au nombre de 59, ont fait l'objet d'une description particulière sous la forme d'un document

intitulé X._____ Payments Timeline (ci-après : Payments Timeline) qui figure au dossier de la cause. Les paiements litigieux ont été effectués en faveur de P._____ ou de sociétés dont celui-ci était le bénéficiaire économique ainsi qu'en faveur de Q._____, ancien CEO d'U._____, ou de sociétés dont celui-ci était le bénéficiaire économique. Le procès qui s'est tenu du 4 novembre au 10 décembre 2013 devant la Southwark Crown Court de Londres dans la cause R v X._____ s'est soldé par un acquittement de X._____, ensuite du retrait de l'accusation par le SFO (réd. : Serious Fraud Office anglais). Cet acquittement est désormais devenu définitif. Le

E. 17

décembre 2013, par la voie de son conseil, X._____ a présenté une demande de classement au sens de l'article 319 al. 1 let b CPP portant sur l'ensemble des quatre chefs de prévention ouverts à son encontre dans la procédure suisse et fondée sur l'acquittement intervenu dans le procès anglais, en application de l'art. 54 CAAS. Les

E. 18

X._____ était ainsi soupçonné d'avoir, en tant qu'administrateur de fait d'E3._____ SA, porté atteinte aux intérêts de ladite société en la privant du chiffre d'affaires et du bénéfice en lien avec la vente de l'alumine à U._____, durant les années 2005 à 2009. X._____ était également soupçonné d'avoir blanchi la marge issue de la revente de l'alumine. » Le MPC a ensuite retenu ce qui suit : « 5. Classement des infractions reprochées à X._____ « (...) 44. Il ressort tant de la jurisprudence que de la doctrine qu'en principe le droit pénal fiscal déroge au droit pénal ordinaire en tant que *lex specialis* lorsque les faits reprochés ont été commis exclusivement avec pour but de contourner les réglementations fiscales. Cela vaut notamment pour l'escroquerie fiscale qui l'emporte sur l'escroquerie de droit ordinaire selon l'art. 146 CP. 45. En l'espèce, il est soupçonné que X._____ aurait, en tant qu'administrateur de fait d'E3._____ SA, porté atteinte aux intérêts de ladite société en la privant du chiffre d'affaires et du bénéfice en lien avec la vente de l'alumine à U._____ durant les années 2005 à 2009. Les faits reprochés à X._____ avaient pour but de contourner les règles fiscales suisses applicables. Les actes de gestion déloyale qui auraient éventuellement été commis par ce dernier s'inscrivent dans les actes d'escroqueries en matière de contributions également reprochés à ce dernier, qui font l'objet des procédures DPA en cours à l'encontre de X._____. 46. Partant et dans la mesure où les faits reprochés à X._____ tombent sous le coup des normes pénales fiscales, il se justifie de classer la procédure à l'encontre de X._____ pour gestion déloyale (art. 319 al. 1 let. b CPP). 47. Selon l'art. 14 al. 2 DPA, l'escroquerie en matière de contributions est punissable d'emprisonnement pour un an au plus ou de l'amende jusqu'à concurrence de CHF 30'000. L'escroquerie en matière de contributions est ainsi un délit (art. 10 al. 3 CP) et ne saurait constituer un acte préalable à des actes de blanchiment d'argent au sens de l'art. 305 bis CP. Dès lors, il se justifie également de classer la procédure à l'encontre de X._____ pour blanchiment d'argent (art. 319 al. 1 let. b CPP). » En droit : 1. Lorsque le Tribunal fédéral admet un recours, il statue lui-même sur le fond ou renvoie l'affaire à l'autorité précédente pour qu'elle prenne une nouvelle décision. Il peut également renvoyer l'affaire à l'autorité qui a statué en première instance (art. 107 al. 2 LTF [loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 ; RS 173.110]). L'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée doit fonder sa nouvelle décision sur les considérants de droit contenus dans l'arrêt de renvoi. Elle ne peut en aucun cas s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral, aussi bien en ce qui concerne les points sur lesquels il a approuvé la motivation précédente que

ceux sur lesquels il l'a désapprouvée. Il n'est pas possible de remettre en cause ce qui a été admis – même implicitement – par le Tribunal fédéral (Bovey, Commentaire de la LTF, 3 e éd., Berne 2022, n. 31 ad art. 107 LTF). L'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée est liée par ce qui a déjà été définitivement tranché par le Tribunal fédéral et par les constatations de fait qui n'ont pas été attaquées devant lui ou l'ont été sans succès (ATF 131 III 91 consid. 5.2 ; TF 6B_29/2021 du 30 septembre 2021 consid. 1.3.1 ; TF 6B_1233/2016 du 29 août 2017 consid. 1). La motivation de l'arrêt de renvoi fixe ainsi tant le cadre du nouvel état de fait que celui de la nouvelle motivation juridique (ATF 135 III 334 consid. 2 ; TF 6B_1233/2016 précité consid. 1). Les faits nouveaux ne peuvent être pris en considération que sur les points ayant fait l'objet du renvoi, lesquels ne peuvent être ni étendus ni fondés sur une base juridique nouvelle (TF 6B_904/2020 du 7 septembre 2020 consid. 1.1). 2. Le Tribunal fédéral a considéré que le droit d'être entendu de l'appelant avait été violé car ce dernier n'avait pas bénéficié de suffisamment de temps pour se déterminer sur l'ordonnance de classement rendue le 23 juin 2021 par le MPC, qu'il avait déposée le 29 juin 2021 et au sujet de laquelle il avait demandé un délai « sous quinzaine » pour déposer un mémoire complémentaire. Cette violation du droit d'être entendu est désormais réparée, dès lors que l'appelant a eu la possibilité de se déterminer sur cette pièce dans ses écritures ultérieures au jugement du Tribunal fédéral. 3. 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 Etat 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 Etat. Ce droit est consacré à l'art. 11 al. 1 CPP et découle implicitement de la Constitution fédérale. Il est par ailleurs garanti par l'art. 4 par. 1 du Protocole n o 7 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 22 novembre 1984 (Protocole n o 7 ; RS 0.101.07) et par l'art. 14 al. 7 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 (Pacte ONU II ; RS 0.103.2) (ATF 144 IV 362 consid. 1.3.2 ; ATF 137 I 363 consid. 2.1 ; TF 6B_157/2019 du 11 mars 2019 consid. 2). Ce principe a une portée nationale. S'agissant d'un jugement d'une autorité étrangère, il convient d'examiner l'existence ou non d'un traité international (Moreillon/Parein-Reymond, Petit Commentaire, Code de procédure pénale, 2 e éd., Bâle 2016, n. 5-6 ad art. 11 CPP). 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 (ATF 144 IV 362 consid. 1.3.2 ; ATF 137 I 363 consid. 2.2 ; ATF 125 II 402 consid. 1b ; TF 6B_279/2018 du 27 juillet 2018 consid. 1.1 ; TF 6B_1053/2017 du 17 mai 2018 consid. 4.1). 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 précité consid. 1.3.2). L'interdiction de la double punition ne déploie ses effets que si le juge du premier procès avait la compétence d'examiner les faits sous toutes les qualifications envisageables (ATF 122 la 257 consid. 3 ; Favre/Pellet/Stoudmann, Code pénal annoté, 3 e éd., Lausanne 2007/2011, n. 1.20 ad art. 1 CP). Le justiciable ne peut exiger que les faits qui lui sont reprochés soient jugés par une seule autorité dans une seule et même procédure (ATF 119 Ib 311 consid. 3c ; Favre/Pellet/ Stoudmann, op. cit., n. 1.23 ad art. 1 CP). 3.2 Aux termes de l'art. 54 CAAS (Convention d'application du 19 juin 1990 de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 entre les gouvernements des Etats de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression

graduelle des contrôles aux frontières communes), une personne qui a été définitivement jugée par une partie contractante ne peut, pour les mêmes faits, être poursuivie par une autre partie contractante, à condition que, en cas de condamnation, la sanction ait été subie ou soit actuellement en cours d'exécution ou ne puisse plus être exécutée selon les lois de la partie contractante de condamnation. Cette disposition ne règle pas, de manière générale, la question de savoir dans quelle mesure un Etat membre est lié par une décision pénale rendue dans un autre Etat membre, mais ne traite expressément que du principe ne bis in idem (TF 6B_947/2015 du 29 juin 2017 consid. 8.1 ; TF 6B_1269/2016 du 21 août 2017 consid. 3.3). L'art. 55 CAAS admet des réserves à l'application du principe ne bis in idem . Selon cette disposition, une partie contractante peut, au moment de la ratification, de l'acceptation ou de l'approbation de la CAAS, déclarer qu'elle n'est pas liée par l'art. 54 CAAS dans l'un ou plusieurs des cas suivants : (let. a) lorsque les faits visés par le jugement étranger ont eu lieu soit en tout, soit en partie sur son territoire ; dans ce dernier cas, cette exception ne s'applique cependant pas si ces faits ont eu lieu en partie sur le territoire de la partie contractante où le jugement a été rendu, (let. b) lorsque les faits visés par le jugement étranger constituent une infraction contre la sûreté de l'Etat ou d'autres intérêts également essentiels de cette partie contractante, (let. c) lorsque les faits visés par le jugement étranger ont été commis par un fonctionnaire de cette partie contractante en violation des obligations de sa charge. La Suisse a fait usage de cette réserve et a exclu l'application du principe ne bis in idem dans les cas suivants : (let. a) lorsque les faits visés par le jugement étranger ont eu lieu soit en tout, soit en partie sur son territoire ; dans ce dernier cas, cette exception ne s'applique cependant pas si ces faits ont eu lieu en partie sur le territoire de la partie contractante où le jugement a été rendu, (let. b) lorsque les faits visés par le jugement étranger constituent une infraction contre la sécurité ou d'autres intérêts essentiels de la Suisse, ou (let. c) lorsque les faits visés par le jugement étranger ont été commis par un fonctionnaire de la Confédération suisse, en violation des obligations de sa charge (cf. RS 0.361.31, « Déclarations et communication de la Suisse »). 3.3 3.3.1 L'appelant conteste le refus, prononcé à titre préjudiciel par le Tribunal correctionnel (jgt, pp. 14-19), de classer la procédure en application du principe ne bis in idem . Il estime que le jugement d'acquiescement anglais rendu le 10 décembre 2013 par la Southwark Crown Court de Londres, l'ordonnance de classement partiel rendue le 8 avril 2015 par le MPC et l'ordonnance de classement rendue le 23 juin 2021 par le MPC ont déjà statué sur les mêmes points et qu'il n'y a donc plus de place pour la procédure initiée par l'AFC. Procédures L'appelant relève que les trois procédures précitées ont une origine commune, à savoir la plainte déposée par la société U. _____ aux [...] en lien avec de prétendus actes de corruption en marge d'importants contrats passés avec la société O1. _____, l'ouverture d'une enquête au Royaume-Uni à son encontre et contre Q. _____ par le SFO en juillet 2009, ainsi que l'ouverture d'une enquête en Suisse par le MPC le 5 octobre 2009. Ensuite, les informations recueillies par le MPC en lien avec la société E3. _____ SA ont été communiquées à l'AFC le 21 février 2012 et, dans le prolongement de cette communication, la DAPE de l'AFC a ouvert la présente procédure pénale administrative le 15 août 2012. Concernant la procédure anglaise, l'appelant soutient que le champ matériel des faits examinés couvrait une période allant de septembre 1998 à septembre 2009, en lien notamment avec les paiements d'U. _____ aux sociétés qu'il contrôlait. Avant la clôture de l'administration des preuves, il a été acquitté à la suite de l'admission par le SFO qu'il n'existait pas de perspective réaliste d'obtenir sa condamnation. Concernant la procédure MPC, l'appelant expose que cette autorité a

considéré qu'une partie des faits sous-jacents pouvaient s'être produits en Suisse et a dès lors ouvert une procédure contre inconnus le 5 octobre 2009 pour soupçons de corruption d'agents publics étrangers. Le 14 mars 2011, la procédure a été étendue à son encontre pour les infractions de corruption active d'agents publics étrangers, faux dans les titres, gestion déloyale et blanchiment d'argent, intervenues entre le 29 mars 1999 et le 31 décembre 2008. A la suite de son acquittement anglais, le MPC a prononcé un classement partiel portant sur les chefs de prévention de corruption et faux dans les titres. Ensuite, le MPC a considéré – à tort à son avis – que les faits couverts par la procédure anglaise se distinguaient de ceux fondant les soupçons de gestion déloyale dans la gestion de la société E3._____SA et le blanchiment d'argent en découlant, si bien que l'instruction s'était poursuivie. Une ordonnance de classement avait finalement été rendue. Concernant la présente procédure DAPE, l'appelant expose que, à la suite de la dénonciation du MPC, l'AFC a ouvert une procédure pénale administrative à son encontre le 15 août 2012 en raison de soupçons de violation de l'obligation de transfert, de soustraction d'impôt, respectivement d'escroquerie en matière de contributions commises dans la gestion de la société E3._____SA au cours des exercices 2005 à 2009. Le 2 mai 2019, l'AFC a transmis un renvoi pour jugement à son encontre pour les exercices 2006 à 2009. Le Ministère public de l'arrondissement de Lausanne ayant conclu à sa condamnation, la cause a été transmise au Tribunal correctionnel de l'arrondissement de Lausanne qui a rendu son jugement le 29 juin 2020. L'appelant soutient que ces trois procédures ont toutes pour objets les mêmes faits. Il se fonde sur six critères pour le démontrer, soit les entités visées, les contrats concernés, les paiements intervenus, la facturation à U._____, les transferts ultérieurs et le modus operandi . Pour chaque critère, l'appelant a établi un tableau de comparaison des faits sous-tendant chacune des trois procédures pour établir les faits communs (pp. 8-14) En résumé, il expose que les éléments suivants se recoupent :

- s'agissant des sociétés portant la raison sociale E._____ : les faits poursuivis ont impliqué le recours à plusieurs sociétés, entre 2002 et 2009, sous l'enseigne E._____ ;
- en ce qui concerne les contrats de vente et d'achat d'alumine : le comportement reproché a été adopté entre 2005 et 2009 ;
- toujours s'agissant des contrats de vente et d'achat d'alumine : les comportements incriminés ont été mis en œuvre, entre 2005 et 2009, dans le contexte d'un contrat de distribution signé en 2004 avec O1._____ (« distribution agreement ») et un contrat de fourniture signé en 2005 (« supply agreement ») ;
- s'agissant des paiements effectués par U._____ à E3._____SA : entre avril 2002 et septembre 2009, U._____ a effectué des paiements à E3._____SA pour un montant total d'environ USD 3'000'0000 ;
- s'agissant des factures envoyées à U._____ : E3._____SA a été utilisée aux fins de faire croire à U._____ qu'elle faisait du commerce avec une société suisse associée à O1._____, alors qu'en réalité les paiements à effectuer devaient l'être sur des comptes bancaires de société homonymes à [...] et aux [...]. Par conséquent, aucun fonds n'a été versé à E3._____SA et aucun enregistrement n'a dès lors été fait dans les livres ou déclarations fiscales d'E3._____SA ;
- s'agissant des transferts ultérieurs : seulement une partie des paiements effectués par U._____ a ensuite été transférée à O1._____, le solde lui ayant été versé in fine .

Principe ne bis in idem transnational L'appelant fait valoir que les conditions d'application de l'art. 54 CAAS sont réalisées, à savoir l'existence d'un jugement définitif rendu par un Etat contractant (l'acquittement anglais du 10 décembre 2013), l'identité des faits (idem), la répétition des poursuites dans un autre Etat contractant (bis) et, en cas de condamnation, l'exécution passée, actuelle ou plus possible de la peine

prononcée, de sorte que cela empêche tout autre Etat contractant de poursuivre la même personne pour les mêmes faits. S'agissant de l'existence d'un jugement définitif, l'appelant considère que le verdict d'acquiescement prononcé en sa faveur le 10 décembre 2013 a un caractère complet et définitif étant donné qu'il était entièrement basé sur l'appréciation qu'il n'y avait pas d'élément de preuve suffisant pour que le jury puisse le condamner, ce qui a été confirmé par le SFO au MPC le 8 mai 2014 (P. 66, annexe 190.105.284). Concernant l'identité des faits, il allègue qu'il ressort explicitement de la comparaison des faits pertinents qu'il a effectuée que la procédure anglaise et la présente procédure DAPE ont pour objets les mêmes faits ou des faits essentiellement identiques, soit qu'elles concernent les mêmes entités, les mêmes contrats, les mêmes flux de paiements, le même modèle de facturation, les mêmes transferts d'argent via des sociétés offshore et le même modus operandi, et que cela a été confirmé par le SFO dans sa lettre du 1^{er} septembre 2020 (P. 98/1/213). Concernant la répétition des poursuites dans un autre Etat contractant, il expose que celle-ci se matérialise par la présente procédure DAPE, étant précisé qu'une seconde répétition des poursuites consiste en la procédure MPC, laquelle est désormais à juste titre définitivement classée telle qu'elle aurait dû l'être en 2015 déjà au moment du classement partiel. Enfin, dans la mesure où la décision de la Southwark Crown Court du 10 décembre 2013 constituait un acquiescement, la question d'une sanction exécutée, en cours d'exécution ou inexécutable, ne se pose pas. L'appelant soutient en outre que la contre-exception prévue à l'art. 55 al. 1 let. a, 2 e phrase CAAS et répétée dans la réserve suisse, lui est applicable car une partie des faits qui lui sont reprochés ont eu lieu sur le territoire anglais, le système incriminé ayant été mis en place depuis le Royaume-Uni. En d'autres termes, il considère que la réserve de la Suisse excluant l'application du principe ne bis in idem n'est pas applicable et que la Suisse est liée par l'art. 54 CAAS. Concernant le Brexit, l'appelant ajoute qu'il a été acquitté dans la procédure londonienne en décembre 2013, soit alors que tant la Suisse que le Royaume-Uni étaient parties à la CAAS, et que la présente procédure DAPE était pendante à ce moment-là, de sorte que l'art. 54 CAAS était déjà applicable dès décembre 2013. Il considère en effet que son acquiescement définitif a éteint l'action pénale de la Suisse s'agissant des faits qui le sous-tendaient et qui sont les mêmes que ceux de la procédure DAPE. Par conséquent, le fait que l'art. 54 CAAS ne s'applique plus aujourd'hui en raison de la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne est sans incidence, puisque l'art. 54 CAAS a de toute manière cessé de s'appliquer dans les rapports entre la Suisse et le Royaume-Uni dès décembre 2013, lorsque l'action pénale de la Suisse s'est éteinte. Principe ne bis in idem national L'appelant considère que toutes les conditions du principe ne bis in idem national sont réalisées, à savoir l'existence de deux procédures à caractère pénal (la procédure MPC et la procédure DAPE), l'identité des faits (idem), l'existence d'une décision définitive ou entrée en force et la répétition des poursuites (bis). S'agissant de l'existence de deux procédures à caractère pénal, l'appelant soutient que les procédures MPC et DAPE sont toutes deux de nature pénale et que cela se manifeste à plusieurs égards dans la présente cause, soit par le fait que la DPA constitue une loi pénale et prévoit une procédure véritablement pénale comme l'illustrent par exemple les mesures de contrainte prévues aux art. 45 ss DPA et que c'est la DAPE qui a initié la présente procédure, les procédures administratives étant du ressort d'autres divisions de l'AFC. S'agissant de l'identité des faits (idem), l'appelant soutient que c'est une analyse des faits (idem factum) et non des infractions (idem crimen) qui est déterminante, que cela ressort de l'arrêt de principe de la CourEDH dans la cause Zolotoukhine et que l'arrêt topique du Tribunal fédéral (ATF 137 I 363) se réfère extensivement à l'arrêt Zolotoukhine

et adopte le même raisonnement. L'examen doit ainsi porter sur la comparaison de l'exposé des faits concernant l'infraction pour laquelle il a déjà été jugé avec celui se rapportant à la seconde infraction dont il est accusé. Dans le cas d'espèce, l'appelant allègue que les faits objets de la procédure MPC sont les mêmes que ceux objets de la présente procédure DAPE : ces procédures concernent le même prévenu, en sa qualité d'organe de fait d'E3. _____ SA, le même comportement, à savoir le fait d'avoir privé E3. _____ SA du chiffre d'affaires et du bénéfice en lien avec le commerce d'alumine avec U. _____, en omettant de les refléter dans les comptes de la société, le même modus operandi, à savoir l'existence des mêmes contrats d'achat et de vente, l'utilisation des mêmes sociétés, des mêmes factures et des mêmes comptes bancaires notamment, et le même reproche, soit celui d'avoir transféré à son compte le produit de la vente d'alumine fournie à U. _____ et la marge bénéficiaire perçue sur ces ventes, en évitant au passage de payer un quelconque impôt. Sous l'angle de l'existence d'une décision définitive ou entrée en force, l'appelant estime qu'il doit être considéré aujourd'hui comme définitivement acquitté de tous les faits que le MPC lui reprochait. Concernant la répétition des poursuites (bis), l'appelant estime que les procédures MPC et DAPE ne forment pas un tout cohérent comparable aux procédures pénale et administrative comme en matière de circulation routière, si bien que la clôture définitive de la procédure MPC s'oppose à la poursuite de la présente procédure DAPE. Premièrement, ni la CourEDH ni le Tribunal fédéral n'ont admis que deux procédures de nature pénale (par opposition à une procédure pénale et une procédure administrative à caractère pénal) portant sur les mêmes faits échappent à l'application du principe ne bis in idem. Deuxièmement, les sanctions encourues dans le cadre de la procédure MPC, conduite notamment pour gestion déloyale, et la présente procédure DAPE, conduite pour escroquerie en matière fiscale, sont similaires, ce qui tend à démontrer qu'il existe un rapport de duplication et non de complémentarité entre elles. Troisièmement, dans la mesure où il s'agissait d'instruire un même état de fait, le MPC aurait pu se saisir de la procédure pénale fiscale, moyennant l'accord de l'AFC (DAPE), ce que prévoit par ailleurs l'art. 20 al. 3 DPA. Quatrièmement, le MPC et la DAPE ont instruit sur les mêmes faits en parallèle, sans se coordonner et en dupliquant de nombreux actes d'investigation, comme le montre le tableau synoptique joint à la déclaration d'appel du 31 août 2020 (P. 78/2). En définitive, l'appelant considère qu'il ne lui appartient pas de subir les conséquences d'une clôture non coordonnée des deux procédures pénale et pénale fiscale. Il considère qu'en rendant une ordonnance de classement concernant la même personne et les mêmes faits objets de la présente procédure, le MPC a consommé l'action pénale des autorités suisses, à supposer qu'elle ne l'ait pas déjà été par l'acquiescement anglais de 2013. Ce faisant le MPC a donc créé un empêchement durable de procéder (supplémentaire) commandant le classement de la présente procédure.

3.3.2 Concernant l'application de l'art. 54 CAAS, l'AFC soutient que les faits poursuivis du chef de prévention d'escroquerie en matière de contributions se sont déroulés sur le territoire suisse, que la société sur le compte bancaire de laquelle le chiffre d'affaires a été encaissé était sise aux [...], territoire hors Union européenne qui n'était pas lié par la CAAS, et que les montants concernés ont été versés sur un compte bancaire suisse auprès de la W1. _____. Ainsi, même dans l'hypothèse – qui n'est réalisée en l'espèce – où l'acquiescement anglais aurait porté sur les « mêmes faits », les autorités suisses seraient fondées à juger des faits qui se seraient déroulés entièrement sur son territoire et l'appelant ne pourrait pas se prévaloir de l'art. 54 CAAS pour faire échec à la procédure en cours. En outre, elle considère que le moment de l'application de l'art. 54 CAAS devait se faire au

moment où la Cour d'appel pénale se prononçait, soit lorsque la Suisse n'était plus liée par l'art. 54 CAAS envers le Royaume-Uni. L'AFC soutient par ailleurs que, selon la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE), la notion de « mêmes faits » est celle de l'identité des faits matériels, compris comme l'existence d'un ensemble de faits indissociablement liés entre eux dans le temps, dans l'espace ainsi que par leur objet, et que, selon le Tribunal fédéral, ce n'est qu'en présence d'une même infraction qu'il convient de se demander s'il y a eu répétition des poursuites. Concernant la procédure anglaise, l'AFC allègue que les faits retenus, à savoir les 59 paiements corruptifs présumés en faveur de P._____ et Q._____ durant la période du 4 septembre 1998 au 30 juin 2006 et le transfert d'un bien d'origine criminelle en lien avec un paiement de EUR 1'210'038.65 intervenu le 16 avril 2004, sont les mêmes que ceux de l'ordonnance partielle du 8 avril 2015, ce qui a précisément conduit au classement de la procédure pour corruption et blanchiment en application du principe ne bis in idem. Concernant la procédure MPC, l'AFC estime que le principe ne bis in idem ne s'applique pas stricto sensu, chaque autorité ayant des compétences propres et exclusives. Le MPC n'était pas compétent pour juger d'infractions fiscales, sauf cas de jonction avec une procédure déjà ouverte. Par ailleurs, le principe ne bis in idem ne faisait pas obstacle à un concours idéal d'infractions. Ainsi, si un comportement était constitutif de deux infractions, l'une ordinaire, l'autre fiscale, deux jugements restaient possibles.

3.4 Le Tribunal fédéral a retenu que, dans la mesure où l'appelant bénéficiait d'un acquittement anglais du 10 décembre 2013, la Cour de céans aurait dû examiner s'il existait ou non un traité avec le Royaume-Uni en relation avec le principe ne bis in idem. En l'espèce, les parties sont d'accord pour dire que le principe ne bis in idem en matière interne à la Suisse résulte de l'art. 11 CPP, de la Cst., de l'art. 4 par. 1 Protocole n° 7 et de l'art. 14 al. 7 Pacte ONU II, et, en matière internationale, entre la Suisse et le Royaume-Uni, potentiellement de l'art. 54 CAAS. Le Royaume-Uni a formellement quitté l'Union européenne le 31 janvier 2020, avec une période de transition prévue jusqu'au 31 décembre 2020. Il n'existe aucune disposition transitoire dans la CAAS en cas de sortie d'un Etat membre de l'Union européenne et il semble qu'aucune jurisprudence européenne n'ait encore été rendue en la matière. Dans le cas particulier, le Tribunal correctionnel a statué le 29 juin 2020, soit pendant la période de transition du 1^{er} février au 31 décembre 2020, et la Cour d'appel pénale a statué pour la première fois le 14 juillet 2021, soit après que la Suisse n'était plus liée par l'art. 54 CAAS envers le Royaume-Uni. A priori, le moyen de l'appelant consistant à soutenir que la contre-exception de la réserve de la Suisse tirée de l'art. 55 CAAS s'appliquerait – soit que la réserve de la Suisse excluant l'application du principe ne bis in idem ne s'appliquerait pas – semble pertinent dans la mesure où une partie des faits sous-jacents de l'infraction d'escroquerie en matière de contributions se serait déroulée sur territoire britannique. La résolution de cette problématique, de même que celle de savoir à quel moment l'art. 54 CAAS s'applique dans le cadre de la présente procédure peuvent toutefois demeurer ouvertes. Le principe ne bis in idem a en effet une vocation universelle et doit trouver à s'appliquer en tout temps. Il convient donc d'examiner si le principe ne bis in idem est respecté.

3.5 Le Tribunal fédéral a estimé que les complexes des faits du jugement d'acquiescement anglais du 10 décembre 2013, de l'ordonnance de classement partiel du 8 avril 2015 et de l'ordonnance de classement du 23 juin 2021 devaient être établis et comparés afin de pouvoir apprécier le principe ne bis in idem.

3.5.1 L'AFC émet d'abord des doutes sur la question de savoir si le jugement anglais a véritablement autorité de chose jugée, dès lors que c'est le SFO qui a retiré son accusation, faute de preuve. Il ressort

toutefois du courrier du SFO du 8 mai 2014 (P. 66, annexe 190.105.284-286) que l'affaire ne pourra pas être rejugée en Angleterre. En effet, à la question n o 1 du MPC : « Le jugement de X._____ peut-il encore faire l'objet d'un recours ? », le SFO a répondu : « La réponse est que l'Accusation n'est pas en mesure de faire appel de ce résultat et M. X._____ doit être considéré comme ayant été acquitté de ces délits » ; et, à la question n o 2 : « Le jugement de X._____ prononçant un acquittement est-il définitif » », le SFO a répondu : « Ce jugement est définitif et l'Accusation ne peut pas rouvrir le dossier ». La condition de l'existence d'un jugement définitif est donc remplie. 3.5.2 L'appelant a fait l'objet d'une procédure pénale menée par les autorités anglaises. Lors des débats du 4 novembre au 10 décembre 2013, la cour anglaise a examiné huit chefs d'accusation (counts 1 à 8) regroupés dans l' indictment . Le count 1 était un chef d'accusation général reprochant à l'appelant d'avoir, entre le 4 septembre 1998 et le 30 juin 2006, effectué 59 paiements corruptifs en faveur de P._____ ([...] et président du conseil d'administration d'U._____) ou de sociétés dont il était l'ayant droit économique, ainsi qu'en faveur de Q._____ (CEO d'U._____) ou de sociétés dont il était l'ayant droit économique. Le but de l'appelant aurait été de convaincre ces derniers de lui acheter de l'alumine, préalablement achetée à O1._____, à un prix supérieur au marché. Les counts 2 à 7 consistaient en une énumération à titre d'exemple de six paiements corruptifs ponctuels couverts par le count 1 . Les 59 paiements étaient inventoriés dans le document intitulé « X._____ Payments Timeline » établi par le SFO (P. 66, annexe 190.105.278-282). Le count 8 était un chef d'accusation de blanchiment d'argent et portait sur le transfert d'un bien d'origine criminelle en lien avec un paiement de EUR 1'210'038.65 intervenu le 16 avril 2004 à partir d'un compte au nom d'A1._____ Ltd auprès de la W1._____ sur un compte au nom d'A2._____ Ltd auprès de la W2._____. Dans son courrier du 8 mai 2014, le SFO a confirmé que l'acquittement de X._____ couvrait uniquement la période visée dans le count 1 , soit du 4 septembre 1998 au 30 juin 2006 (cf. réponse à la question n o 3). L'appelant n'a donc pas été acquitté « pour l'ensemble des opérations d'achat et de revente d'alumine intervenues entre 2006 et 2009 » comme il le plaide, mais seulement en ce qui concerne les 59 paiements corruptifs présumés entre le 4 septembre 1998 et le 30 juin 2006. 3.5.3 Le raisonnement de l'appelant tendant à extraire de manière isolée plusieurs faits communs aux trois procédures, selon six critères, n'est pas pertinent. Les sociétés qu'il a « utilisées comme véhicules de distribution de bénéfices en sa faveur », notamment E3._____ SA, E1._____ Ltd et E2._____ Ltd, les contrats commerciaux passés avec O1._____ et U._____, la facturation à U._____ et les paiements effectués par celle-ci sur les comptes des sociétés offshore sont des faits qui exposent dans quel contexte les diverses infractions reprochées ont été commises, ce que les autorités anglaises ont par ailleurs également relevé (cf. infra, consid. 3.5.4). La question de savoir comment l'appelant a ventilé l'argent de la revente de l'alumine à U._____ (pour payer les factures d'O1._____, pour corrompre ou pour lui-même) n'est pas déterminante. Quant au modus operandi , il ne s'agit pas de « mêmes faits », mais du système mis en place par l'appelant pour tromper la société U._____ et les autorités compétentes, à tout le moins. 3.5.4 Dans la présente procédure, les faits constitutifs des escroqueries en matière de contributions couvrent la période du 1 er janvier 2006 au 31 décembre 2009, de sorte que, d'un point de vue temporel, l'examen du principe ne bis in idem en lien avec l'acquittement anglais ne doit être opéré pour la période du 1 er janvier au 30 juin 2006. Or, dans son courrier du 8 mai 2014, le SFO a confirmé que les counts 1 à 8 ne concernaient pas les valeurs patrimoniales payées par U._____ aux sociétés

E. _____ en exécution des contrats de fourniture d'alumine, que lesdites sociétés E. _____ n'avaient pas figuré comme prévenues ou co-conspiratrices dans l'acte d'accusation anglais et que les paiements d'U. _____ avaient simplement été mentionnés dans la procédure comme contexte ou but (et résultat) de la corruption présumée (cf. réponse aux questions n os 8 et 9). De plus, le bénéfice du commerce d'achat et de vente d'alumine intervenu entre 2006 et 2009 réalisé par la société E3. _____ SA n'a pas été versé à P. _____ ou à Q. _____, mais à l'appelant par l'intermédiaire de comptes bancaires dont il était l'ayant droit économique, de sorte que les flux financiers n'ont pas bénéficié aux mêmes personnes. La condition d'identité de faits matériels n'est par conséquent pas réalisée. En outre, comme exposé par l'intimée (mémoire, pp. 8-9), durant la période examinée, soit du 1 er janvier au 30 juin 2006, la divergence importante entre le montant corruptif présumé (8'143'185 fr.) et le montant des bénéfices dissimulés (27'242'173 fr.) démontre également l'absence d'identité de faits matériels.

3.5.5 Dans l'ordonnance de classement partiel du 8 avril 2015, l'accusation de corruption d'agents publics étrangers portait sur le versement de USD 23'094'460 à des fins corruptives présumées à P. _____ entre le 29 mars 1999 et le 31 décembre 2008. Le MPC a constaté que l'acquiescement anglais valait uniquement pour les 59 paiements corruptifs présumés intervenus entre le 4 septembre 1998 et le 30 juin 2006 en faveur de P. _____ et de Q. _____ et que les investigations conduites en Suisse n'avaient apporté aucun élément propre à remettre en cause le fait que l'appelant avait agi, au moins en partie, à Londres afin de procéder aux paiements litigieux. Par conséquent, la réserve de la Suisse au regard de l'art. 54 CAAS ne s'appliquait pas et la poursuite contre l'appelant du chef de corruption devait être classée, en application du principe ne bis in idem . Le MPC a précisé que les 59 paiements englobaient les 20 paiements recensés dans le rapport établi le 14 mars 2012 par le Centre de compétence des experts économiques et financiers du MPC, ainsi que les versements pour un montant total de USD 23'094'460 mentionnés dans l'ordonnance d'extension du 14 mars 2011. Le classement partiel du MPC portait donc sur les mêmes faits que le classement anglais, soit exclusivement sur les 59 paiements corruptifs présumés effectués du 4 septembre 1998 au 30 juin 2006.

3.5.6 Toujours dans l'ordonnance partielle du 8 avril 2015, le MPC a également classé la procédure à l'encontre de l'appelant du chef de prévention de faux dans les titres commis au sein des sociétés J. _____ SA en liquidation (anciennement E3. _____ SA, puis I. _____ SA) et E3. _____ SA. Le MPC a considéré que ce chef de prévention concernait la comptabilité mensongère de ces deux sociétés, par l'omission d'inscription de l'encaissement des factures émises de 2002 à 2004 par la société J. _____ SA en liquidation et de 2005 à 2008 par la société E3. _____ SA. La procédure a été classée parce qu'il n'était pas établi que l'appelant était personnellement impliqué dans l'établissement de cette comptabilité. En revanche, dans le cadre de la présente procédure, il n'est pas reproché à l'appelant d'avoir soustrait l'impôt anticipé en déposant une comptabilité inexacte, mais de l'avoir fait en raison de l'astuce consistant à faire verser l'argent de la vente de l'alumine à U. _____ directement sur les comptes suisses de deux sociétés offshore (E1. _____ Ltd et E2. _____ Ltd) au lieu du compte suisse d'E3. _____ SA auprès de la même banque. Il n'y a donc aucune identité des faits matériels entre ceux ayant justifié le classement du chef de prévention de faux dans les titres et ceux poursuivis au titre de l'escroquerie fiscale.

3.5.7 Par ordonnance du 23 juin 2021, le MPC a classé l'accusation de gestion déloyale – et dans la foulée celle de blanchiment d'argent – parce qu'il a estimé que le droit pénal fiscal dérogeait au droit pénal ordinaire en tant que *lex specialis* , respectivement que l'escroquerie fiscale l'emportait sur

l'escroquerie de droit ordinaire de l'art. 146 CP. En effet, les actes de gestion déloyale commis par l'appelant s'inscrivaient dans les actes d'escroquerie en matière de contributions. Le MPC a également classé la procédure dirigée contre l'appelant pour blanchiment d'argent, car l'escroquerie en matière de contributions selon l'art. 14 al. 2 DPA était un délit et ne pouvait donc pas constituer un acte préalable à un blanchiment d'argent au sens de l'art. 305 bis CP, lequel supposait un tel blanchiment de valeurs patrimoniales provenant d'un crime ou d'un délit fiscal qualifié. Le classement pour ces chefs d'accusation ne pouvait donc déployer aucun effet ne bis in idem sur la procédure pénale fiscale pour escroquerie en matière de contributions. C'est uniquement parce que les faits reprochés à l'appelant tombaient sous le coup des normes pénales spéciales, en l'occurrence fiscales, que le MPC a renoncé à poursuivre l'appelant pour gestion déloyale et blanchiment d'argent. Par conséquent, une telle décision n'était pas un obstacle dirimant à la poursuite de la présente procédure et à la condamnation de l'appelant pour soustraction d'impôt, comme on le verra ci-dessous. L'AFC avait en outre une compétence propre dans ce domaine, puisqu'elle a ouvert une enquête le 15 août 2012, après que le MPC avait ouvert la sienne le 5 octobre 2009. 3.5.8 Toujours dans l'ordonnance du 23 juin 2021, il était reproché à l'appelant, à titre du chef de prévention de gestion déloyale, d'avoir, en tant qu'organe de fait d'E3. _____ SA, porté atteinte aux intérêts de cette société en la privant du chiffre d'affaires (soit des factures établies à son nom pour un montant total de USD 2.77 milliards) et du bénéfice réalisé (soit USD 185 millions), après paiement des factures d'O1. _____, en lien avec l'omission d'inscrire ces transactions dans la comptabilité d'E3. _____ SA. A titre du chef de prévention de blanchiment d'argent, il était reproché à l'appelant d'avoir viré sur des comptes bancaires ouverts à [...], notamment au nom de la société A2. _____ Ltd, une partie des montants encaissés sur la base des factures émises par J. _____ SA en liquidation et par E3. _____ SA, mais non déclarées dans la comptabilité de ces deux sociétés. Dans la présente procédure, il est reproché à l'appelant d'avoir, en tant qu'organe de fait d'E3. _____ SA, soustrait les montants d'impôt anticipé qui auraient dû être perçus à la source sur les distributions (dissimulées) de bénéfices provenant du commerce d'alumine intervenu entre 2006 et 2009. Il n'y a aucune identité de faits entre l'accusation portant sur un comportement visant à porter atteinte aux intérêts d'une société en la privant de l'encaissement de factures, puis à blanchir l'argent que cette société aurait dû encaisser, et l'accusation portant sur un comportement visant à porter atteinte aux intérêts de la collectivité publique en se soustrayant à l'impôt anticipé. 3.6 L'appelant soutient encore qu'il n'était pas nécessaire de maintenir deux procédures pénales distinctes (de droit pénal administratif et de droit pénal ordinaire) et que le MPC aurait pu se saisir de ces deux aspects, moyennant l'accord de l'AFC, et joindre les deux procédures, d'autant que les deux autorités étaient conscientes de l'identité des faits sous enquête. Cet argument n'est pas pertinent. D'une part parce que si les causes avaient été jointes, le prévenu n'aurait rien trouvé à redire au fait qu'il soit également jugé pour escroquerie en matière de contributions, d'autre part parce qu'il aurait pu requérir cette jonction, ce qu'il n'a pas fait. 4.