

# VD\_FINDINFO Jug / 2023 / 432 vom 22. Dezember 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-12-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_findinfo\\_Jug\\_\\_\\_2023\\_\\_\\_432](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_findinfo_Jug___2023___432)

FR: VD\_FINDINFO Jug / 2023 / 432 du 22 décembre 2022

IT: VD\_FINDINFO Jug / 2023 / 432 del 22 dicembre 2022

## Regeste

SOUSTRATION D'IMPÔT, AMENDE, INTERDICTION DE L'ARBITRAIRE, INSTIGATION, PROCÉDURE ÉCRITE, JUGE UNIQUE, CONSTATATION DES FAITS, INTENTION, MANDATAIRE, ATTÉNUATION DE LA PEINE, PROCÉDURE ADMINISTRATIVE, ADMINISTRATION DES PREUVES, NE BIS IN IDEM, PRINCIPE DE LA BONNE FOI | 106 al. 3 CP, 48 let. e CP, 5 DPA, 6 DPA, 398 al. 4 CPP (CH), 406 al. 1 let. c CPP (CH), 61 LIA

## Erwägungen

### E. 21

août 2014. En réalité, l'appréciation des deux pièces litigieuses faite par le premier juge en page 42 du jugement n'est pas arbitraire. En effet, il ne résulte pas expressément de ces documents que les intérêts versés à W. \_\_\_\_\_ Ltd doivent être considérés comme des prestations appréciables en argent. De plus, il est vrai qu'à la lecture de ces seuls deux documents, S. \_\_\_\_\_ était encore éventuellement fondé à considérer que le taux appliqué était conforme au principe de pleine concurrence. Cette appréciation est toutefois limitée à une analyse incomplète de ces deux seuls documents et ne tient pas compte de l'ensemble des pièces du dossier. Il y a en effet lieu de relever que conformément à ses déclarations, S. \_\_\_\_\_ a eu connaissance de la remise en cause par l'ACI du taux d'intérêt appliqué au prêt de W. \_\_\_\_\_ Ltd lorsqu'il a pris contact avec cette autorité au mois de juin 2014, à la suite du départ de la société de Z. \_\_\_\_\_, pour se renseigner sur les raisons pour lesquelles les taxations relatives aux impôts directs 2011 et 2012 n'avaient pas encore été rendues (cf. pièce 600.100.006). Lors d'une séance avec le fisc vaudois le 23 juin 2014, celui-ci a informé le prévenu que le taux d'intérêt du prêt appliqué ne pouvait être admis fiscalement (cf. P. 22, annexe 5). S. \_\_\_\_\_ a communiqué la position de l'ACI à sa hiérarchie, qui l'a chargé de solliciter un avis juridique et fiscal auprès du cabinet d'audit Y. \_\_\_\_\_ SA, ce qu'il a fait (cf. pièce 600.100.006). Le 21 août 2014, Y. \_\_\_\_\_ SA a adressé à O. \_\_\_\_\_ un mémorandum dans le cadre du mandat d'analyse fiscale qui lui avait été confié (cf. pièce 800.100.252-255). Dans le mémorandum du 21 août 2014, Y. \_\_\_\_\_ SA a analysé la qualification des intérêts financiers sur les prêts intra-groupes comme prestations appréciables en argent et a estimé les risques fiscaux pour les années 2010 à 2013 (cf. pièce 800.100.353-363). Elle a procédé à l'estimation de la charge d'impôt supplémentaire selon six scénarios et a expliqué à son mandant qu'il faudrait tout d'abord convaincre l'ACI de prendre en compte le taux d'intérêt pour crédit d'exploitation tel qu'indiqué dans les circulaires de l'AFC en lui exposant les arguments donnés en page 3 du mémorandum. Elle a ensuite expliqué à son mandant que si l'ACI devait rejeter les arguments précités, il serait encore possible de fournir une étude de prix de transfert pour déterminer, à l'aide de bases de données, le taux qu'un tiers aurait payé dans une situation

comparable. Le mémorandum mentionne également qu'il existe un risque que l'ACI Vaud communique les prestations appréciables en argent à l'AFC, que l'impôt anticipé de 35 % serait alors dû sur les prestations appréciables en argent calculées par l'ACI Vaud et qu'O. \_\_\_\_\_ devrait alors payer l'impôt anticipé de 35 % à l'AFC. Le 29 août 2014, S. \_\_\_\_\_ a notamment informé V. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ du fait qu'il avait demandé à sa direction de lui fournir des renseignements au sujet de la fixation du taux d'intérêt pour le prêt et a indiqué que le taux était fixé comme suit : taux référence du marché 1.75 % + une marge de 1.4 % soit au total 3.15 %. Il a ajouté que la marge appliquée était décidée par le « Finance comitee I. \_\_\_\_\_ » et O. \_\_\_\_\_ trois fois par année et que l'explication de la marge n'était pas, selon lui, un argument défendable auprès de l'administration fiscale (cf. P. 22, annexe 6). Ce message atteste du fait que le prévenu avait compris toute la problématique du taux d'intérêt et qu'il ne savait comment l'expliquer, ce taux n'étant en réalité pas défendable auprès des autorités fiscales. Les pièces démontrent qu'au plus tard en septembre 2014, O. \_\_\_\_\_ savait que l'ACI n'admettait pas le taux de 3.15 % et que le scénario le plus probable était le scénario n° 3 du mémorandum, à savoir que l'ACI prendrait en compte la valeur vénale des immeubles pour le calcul des fonds propres dissimulés et les taux admis aux crédits immobiliers pour les dettes intra-groupes. La note manuscrite, rédigée par V. \_\_\_\_\_ d'Y. \_\_\_\_\_ SA à la suite d'un entretien téléphonique entre S. \_\_\_\_\_ et le fisc vaudois, indique également que pour l'impôt anticipé, il n'était « pas certain que Vaud communique », mais que « si l'AFC vient », il y aura « 35 % d'impôt anticipé ou 53 % brut pour net » (cf. pièce 800.100.307-308). Ainsi, dès septembre 2014, les fiscalistes d'Y. \_\_\_\_\_ SA et S. \_\_\_\_\_ savaient que les arguments développés sous le chiffre 2 du mémorandum n'avaient pas convaincu l'autorité fiscale vaudoise, celle-ci considérant que le prêt accordé était un prêt immobilier et non pas d'exploitation et qu'il fallait donc passer à la seconde étape proposée dans le mémorandum, à savoir l'établissement d'une étude de prix de transfert. Au mois de novembre 2014, Y. \_\_\_\_\_ SA a établi une étude de prix de transfert visant à déterminer si le taux d'intérêt de 3.15 % convenu avec W. \_\_\_\_\_ Ltd était conforme au principe de pleine concurrence (« arm's length ») applicable aux prêts intra-groupes (pièce 800.100.010). Selon ce principe, les prix pratiqués pour des transactions entre sociétés liées doivent être établis par référence à ceux pratiqués entre des entreprises indépendantes sous peine de correction par les autorités fiscales. Selon les conclusions de cette étude, pour des prêts comparables au prêt accordé par W. \_\_\_\_\_ Ltd, tout taux d'intérêt compris entre 3.07 % et 4.69 % devait être considéré comme conforme au principe de pleine concurrence. Ce rapport a été remis à l'ACI par Y. \_\_\_\_\_ SA dans le courant du mois de novembre 2014. Il résulte toutefois des pièces du dossier que l'autorité fiscale vaudoise a rejeté cette analyse au motif qu'elle était fondée sur des facteurs de comparaison étrangers. En effet, en décembre 2014, l'ACI a informé téléphoniquement Y. \_\_\_\_\_ SA qu'elle contestait les conclusions de l'étude de prix de transfert qui lui avait été présentée et proposait d'appliquer un taux de 2.5 % pour toute la période considérée, à titre de compromis. Une note manuscrite établie le 8 décembre 2014 après un entretien entre S. \_\_\_\_\_ et V. \_\_\_\_\_ indique que l'ACI n'était pas d'accord avec l'étude de prix de transfert, cette analyse étant basée sur des sociétés étrangères, qu'elle n'était pas prête à accepter une exception à l'application de la note-circulaire de l'AFC et qu'elle proposait pour la durée du contrat d'appliquer le taux de 2.5 % ; cette note indique également ce qui suit : « risque IA que si AFC fait un contrôle » (cf. pièce 800.100.309). Dans un courriel du 10 décembre 2014, R. \_\_\_\_\_ mentionne avoir parlé à S. \_\_\_\_\_ et lui avoir indiqué oralement que

l'enregistrement d'une provision pour risque lié 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 (cf. pièce 800.100.277). Par courriel du 14 janvier 2015 adressé à S. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_ et G. \_\_\_\_\_, V. \_\_\_\_\_ a relevé que, selon l'entretien téléphonique de décembre 2014 avec l'ACI, en ce qui concernait le taux d'intérêt applicable au prêt accordé à W. \_\_\_\_\_ Ltd, les autorités fiscales n'avaient pas accepté la référence fournie et avaient confirmé leur opinion sur les intérêts excessifs payés par O. \_\_\_\_\_ sur le prêt Interco (3.15 %) par rapport au taux d'intérêt applicable au prêt immobilier conformément à la circulaire de l'AFC (entre 2 et 3 %). Elle a indiqué que l'ACI avait toutefois proposé un compromis en acceptant un taux d'intérêt de 2.5 % qui serait applicable à toutes les périodes fiscales en question, ce taux correspondant au taux maximal publié par l'AFC pour 2011 (cf. pièce 800.100.075). Contrairement aux allégations des intimés, le taux de 2.5 % correspond donc au taux d'intérêt maximal prévu dans la lettre-circulaire de l'AFC pour l'année 2011, étant précisé que le contrat de prêt avec W. \_\_\_\_\_ Ltd, d'une durée de cinq ans, a précisément été conclu cette année-là, de sorte que le taux maximal aurait dû être de 2.5 % et non pas de 3.15 %. Par courrier du 29 janvier 2015, la direction d'E. \_\_\_\_\_ AG, par l'intermédiaire de S. \_\_\_\_\_, a communiqué à Y. \_\_\_\_\_ SA son accord quant à la proposition de l'autorité fiscale vaudoise (pièce 800.100.074). L'ACI Vaud a notifié les premières reprises fiscales pour les années 2011 et 2012 le 2 février 2015 (cf. pièce 800.100.081-087). Au regard des éléments précités, on doit admettre, comme relevé par le premier juge, que S. \_\_\_\_\_, à la lecture du mémorandum, puis de l'étude de prix, pouvait éventuellement encore penser que le taux appliqué était conforme au principe de pleine concurrence. Il n'en demeure pas moins qu'il ne pouvait plus se fier à cette étude et croire que le taux pratiqué était conforme une fois que l'ACI avait rejeté les arguments présentés, puis contesté les conclusions de l'analyse de prix et ainsi refusé le taux de 3.15 %. Il ne pouvait alors que comprendre, conformément à la lecture du mémorandum, que tout avait été tenté (arguments, puis étude), mais avait échoué, l'ACI appliquant les taux admis aux crédits immobiliers pour la dette en question. Il résulte des pièces précitées, et plus particulièrement des notes manuscrites, que S. \_\_\_\_\_ et les fiscalistes d'Y. \_\_\_\_\_ SA ont alors décidé de ne pas annoncer les prestations, spéculant sur le fait que l'AFC n'allait pas faire de contrôle. Au regard de l'ensemble des éléments précités, S. \_\_\_\_\_ ne pouvait plus avoir de doute, à tout le moins dès le mois de décembre 2014, sur l'existence de prestations appréciables en argent devant être déclarées à l'AFC. L'infraction de soustraction d'impôt doit donc être retenue, à tout le moins par dol éventuel, pour l'exercice comptable 2014, infraction commise le 4 juin 2015, soit le 31 e jour après l'assemblée générale du 4 mai 2015. Elle ne saurait en revanche être retenue, au bénéfice du doute, pour l'exercice 2013, dès lors que l'élément subjectif n'est pas établi antérieurement au mois de décembre 2014.

#### 7.4.3 Comportement de l'ACI Vaud

L'appelante considère que le fait que l'ACI n'ait pas immédiatement procédé à une reprise des intérêts serait sans influence sur la conscience de S. \_\_\_\_\_, qui avait été rendu attentif au fait que le taux appliqué était excessif, les obligations des contribuables dans la procédure de taxation spontanée en matière d'impôt anticipé ne dépendant pas de la procédure de taxation mixte en matière d'impôts directs. Elle estime également sans pertinence le fait que l'ACI aurait ou non communiqué à l'AFC les prestations appréciables en argent constatées dans la procédure de taxation en matière d'impôts directs. En l'espèce, c'est à juste titre que l'appelante soutient que l'appréciation du premier juge, selon laquelle S. \_\_\_\_\_ pouvait légitimement inférer

de l'attitude de l'ACI que le caractère excessif du taux d'intérêt n'était pas d'emblée évident, même pour l'administration fiscale, est arbitraire. En effet, il y a lieu de relever, d'une part, que les procédures d'imposition en matière d'impôt anticipé et en matière d'impôts directs sont distinctes, et, d'autre part, que les communications faites entre autorités fiscales ne sont pas communiquées aux contribuables. On ne voit dès lors pas en quoi ces éléments pourraient jouer un rôle quant à la conscience et à la volonté du prévenu. Le premier juge ne l'explique d'ailleurs pas. De plus, ils ne sont pas de nature à modifier la connaissance que le prévenu avait des autres éléments à sa disposition, et plus particulièrement celle qu'il avait de la position de l'ACI. Par ailleurs, la position de l'ACI est restée claire, y compris après l'établissement de l'étude de prix de transfert par Y. \_\_\_\_\_ SA, dont elle a rejeté les conclusions pour des motifs qu'elle a d'ailleurs explicités. Dès lors, le prévenu ne pouvait que comprendre que le taux de 3.15 % était excessif et que le taux admis fiscalement était celui des taux d'intérêt pour les crédits immobiliers tels que figurant dans les lettres-circulaires de l'AFC pour 2011, soit à la date de la conclusion du contrat de prêt, ce que le prévenu savait également. Il résulte en outre des pièces au dossier que S. \_\_\_\_\_ a rapidement compris toute la problématique du taux excessif, ne pouvant expliquer la fixation du taux de 3.15 % et, plus particulièrement la marge de 1.4 % (cf. P. 22, annexe 6). En outre, les lettres-circulaires de l'AFC indiquent les taux d'intérêt admis fiscalement, de sorte qu'il était aisé de comparer les taux pratiqués et leur caractère excessif. De même, les taux des crédits immobiliers appliqués par les banques sur le marché suisse sont des faits connus. Enfin, les premières décisions de taxation définitives de l'ACI ont été rendues, pour les périodes fiscales 2011 et 2012, le 2 février 2015, soit avant la soustraction d'impôts pour l'exercice comptable 2014, soustraction réalisée le 4 juin 2015. Dans ses décisions, l'ACI a annoncé la reprise des intérêts dus au titre d'intérêts non admis sur le prêt W. \_\_\_\_\_ Ltd, conformément aux différents entretiens en présence du mandataire (cf. pièce 800.100.077-087). S. \_\_\_\_\_ savait par conséquent que les reprises des intérêts étaient en cours pour toute la période du prêt.

#### 7.4.4 Une prestation appréciable en argent évidente

S. \_\_\_\_\_ conteste le caractère évident de la prestation appréciable en argent, compte tenu notamment de l'étude de prix de transfert établie par Y. \_\_\_\_\_ SA et le conseil du réviseur s'agissant de l'absence de risque fiscal à provisionner. S'agissant de sa volonté, il explique avoir voulu faire les choses en règle, ce qui serait attesté par différentes pièces du dossier. Comme déjà relevé ci-dessus, le prévenu ne pouvait se fier à l'étude précitée, une fois que celle-ci avait été rejetée par l'ACI. Il en va de même du refus du réviseur de provisionner le risque fiscal, auquel il ne pouvait se fier de bonne foi. Au regard de l'ensemble des indices exposés ci-dessus, la nature du prêt en tant que prestation appréciable en argent ne pouvait être qu'évidente pour S. \_\_\_\_\_. En effet, dès le mois de septembre 2014, celui-ci savait que l'ACI n'admettait que le taux d'intérêt applicable aux crédits immobiliers. Puis, dès le mois de décembre 2014, il savait que l'ACI ne changerait pas sa position, malgré l'étude de prix de transfert établie par Y. \_\_\_\_\_ SA en novembre 2014. Il connaissait les lettres-circulaires de l'AFC ainsi que les taux usuels pratiqués par les banques suisses pour les crédits immobiliers, ayant lui-même expliqué que la marge pratiquée par le prêteur n'était pas justifiable pour les autorités fiscales. Par conséquent, l'existence d'une prestation appréciable en argent et la disproportion entre la prestation et la contreprestation était manifeste et reconnaissable pour la société O. \_\_\_\_\_ et ses organes. S. \_\_\_\_\_ ne pouvait donc qu'avoir conscience de la nature de la prestation acceptée par O. \_\_\_\_\_ et de l'obligation de la déclarer à l'appelante. En sa qualité de responsable des questions comptables et fiscales et par sa formation et

profession, S.\_\_\_\_\_ était conscient qu'il avait le devoir de contrôler les comptes et de procéder à la déclaration et au paiement de l'impôt anticipé dû dans la procédure de taxation spontanée, sans attendre un contrôle de l'AFC. 8. La qualité d'auteur de S.\_\_\_\_\_ 8.1

Reprochant au premier juge d'avoir ignoré des pièces déterminantes du dossier, l'appelante soutient qu'il résulterait de l'ensemble des éléments de preuve au dossier non seulement que S.\_\_\_\_\_ était chargé des affaires fiscales et responsable du dépôt des déclarations fiscales de 2012 à 2015, mais qu'il s'était également effectivement occupé des questions fiscales durant les périodes concernées, en particulier en ce qui concerne les intérêts excessifs sur le prêt à l'égard de l'autorité fiscale cantonale vaudoise et de l'AFC. Elle estime qu'en tant que collaborateur chargé des affaires fiscales au sein de la société O.\_\_\_\_\_ – qui plus est disposant d'un pouvoir décisionnel fondé sur sa procuration collective à deux (cf. art. 458 CO [Code des obligations ; RS 220]), qui lui aurait notamment permis de confier à la société Y.\_\_\_\_\_ SA le mandat portant sur l'analyse des risques fiscaux liés au contrat de prêt litigieux – S.\_\_\_\_\_ répondrait pénalement des infractions poursuivies au sens de l'art. 6 al. 1 DPA. L'intimé relève qu'en tant que titulaire d'une procuration, il disposait d'un simple pouvoir de représentation, mais non d'un pouvoir de gestion. Il soutient en outre que le pouvoir de signature dont il disposait ne lui permettait, en droit, que d'exécuter les décisions prises au préalable par ses supérieurs, mais en aucun cas de prendre lui-même des décisions engageant la société et que, de plus, son pouvoir de représentation était collectif, dès lors qu'il ne pouvait signer qu'avec un membre du conseil d'administration. Il souligne qu'il n'aurait jamais été démontré, ni allégué, que le conseil d'administration aurait délégué tout ou partie de la gestion à une direction et soutient que le conseil d'administration d'O.\_\_\_\_\_ serait resté seul compétent s'agissant de la gestion quotidienne de la société conformément aux art. 716 al. 2 et 716b al. 3 CO. Il prétend n'avoir joué qu'un rôle de coordinateur, faisant valoir qu'il n'avait aucun pouvoir de décision propre dans ce contexte et qu'il n'avait ni la tâche, ni les compétences pour gérer la problématique de l'impôt anticipé. 8.2 Conformément à l'art. 6 al. 1 DPA, lorsqu'une infraction est commise dans la gestion d'une personne morale, d'une société en nom collectif ou en commandite, d'une entreprise individuelle ou d'une collectivité sans personnalité juridique ou de quelque autre manière dans l'exercice d'une activité pour un tiers, les dispositions pénales sont applicables aux personnes physiques qui ont commis l'acte (al. 1). Cette disposition poursuit un but comparable à celui de l'art. 29 CP. Ces deux dispositions permettent de rechercher les personnes physiques qu'elles visent, même si le devoir spécial qui fonde la typicité de l'infraction ne les lie pas personnellement, mais l'entité pour laquelle lesdites personnes ont agi (Garbarski/ Macaluso, La responsabilité de l'entreprise et de ses organes dirigeants à l'épreuve du droit pénal administratif, in : PJA 7/2008, p. 834). Certes, l'art. 6 al. 1 DPA se réfère en premier lieu aux infractions commises dans la gestion de l'une des entités énumérées, ce qui suppose que l'intéressé jouissait d'une certaine autonomie dans l'exercice de ses attributions. Il en va ainsi notamment des organes formels, des associés, des dirigeants effectifs ou encore des collaborateurs qui bénéficient d'un pouvoir de décision indépendant dans le secteur d'activité dont ils ont la charge. Cela étant, le champ d'application de l'art. 6 al. 1 DPA va plus loin, puisqu'il envisage aussi l'hypothèse dans laquelle l'infraction est commise de quelque autre manière dans l'exercice d'une activité pour un tiers. Ainsi, le mandataire légal ou contractuel, voire, dans certains cas, le simple employé pourrait aussi tomber sous le coup de cette disposition. Il faut toutefois que la personne physique visée ait agi fautivement, intentionnellement ou par négligence, lorsque celle-ci est réprimée. Le représentant ou l'employé devraient donc, en

principe, échapper à toute sanction pénale s'ils apparaissent comme de simples instrumentes aux mains d'un auteur médiate (Garbarski/Macaluso, op. cit., p. 835). Il convient de rappeler que la notion d'organe comprise dans son acception fonctionnelle englobe non seulement l'organe au sens formel (par exemple un administrateur inscrit au registre du commerce), mais aussi l'organe au sens matériel et l'organe de fait, soit les personnes qui prennent en fait les décisions réservées aux organes, qui exercent un véritable pouvoir de gestion et qui influencent ainsi de manière déterminante la formation de la volonté sociale (ATF 128 III 29 consid. 3).

8.3 8.3.1 Le premier juge a en substance retenu que S. \_\_\_\_\_ exerçait à l'époque des faits la fonction de controlling manager, qu'il était chargé d'effectuer le reporting périodique, d'élaborer le budget de la société et de présenter les comptes au conseil d'administration (pièce 600.100.004-005). Il a relevé qu'il avait notamment pour tâche de signer les comptes et de remplir la déclaration fiscale, qui était ensuite soumise pour approbation au country manager [...], et signée collectivement par celui-ci et le prévenu. Le premier juge a considéré comme crédible l'allégation de S. \_\_\_\_\_, selon laquelle il n'était qu'un simple « émetteur d'information » entre Y. \_\_\_\_\_ SA et la direction d'O. \_\_\_\_\_, cette affirmation étant corroborée par plusieurs éléments du dossier, soit les déclarations de Z. \_\_\_\_\_ et de B. \_\_\_\_\_, ainsi que les échanges de courriels entre Y. \_\_\_\_\_ SA et S. \_\_\_\_\_. Le premier juge a ainsi retenu que S. \_\_\_\_\_ n'était pas punissable, au motif qu'il devait être considéré comme un simple instrument aux mains d'auteurs médiate. Il a retenu qu'il n'avait pas la compétence de prendre les décisions d'O. \_\_\_\_\_ sur le plan fiscal en Suisse, qu'il n'avait participé ni à la décision de conclure le prêt avec W. \_\_\_\_\_ Ltd, ni aux discussions qui avaient eu lieu au sein de la société pour déterminer la manière dont celui-ci devait être traité fiscalement, et qu'il n'avait été que l'intermédiaire entre les autorités, respectivement la société mandataire Y. \_\_\_\_\_ SA, et les véritables dirigeants de la société, lesquels décidaient effectivement des orientations fiscales à suivre. La signature collective à deux dont S. \_\_\_\_\_ disposait ne visait ainsi manifestement qu'à lui permettre d'exécuter les décisions qui avaient été décidées au préalable par ses supérieurs.

8.3.2 L'appréciation selon laquelle S. \_\_\_\_\_ n'aurait été qu'un simple « émetteur d'information » entre Y. \_\_\_\_\_ SA et la direction d'O. \_\_\_\_\_ et qu'un simple instrument aux mains d'auteurs médiate est arbitraire, au regard notamment de la formation et des activités de l'intéressé au sein d'O. \_\_\_\_\_. Il y a en effet lieu de relever que S. \_\_\_\_\_ est diplômé de HEC. Selon les indications mêmes de la société, il a établi la comptabilité et l'a signée en vue de l'approbation de l'organe de révision pour les exercices 2014 et 2015 (cf. pièce 510.100.005). Il a effectué et signé les déclarations fiscales pour les exercices 2014 et 2015 aux côtés du country manager [...] (cf. pièce 600.100.006). Il s'occupait également de la présentation des comptes au conseil d'administration (cf. pièce 600.100.005). S. \_\_\_\_\_ disposait en outre d'un droit de signature collective à deux, lui permettant de représenter la société E. \_\_\_\_\_ AG du 25 avril 2013 au 8 septembre 2016 (cf. pièce 120.100.013-015), et il a été la seule personne active en Suisse pour les questions comptables et fiscales de la société au cours des exercices 2014 et 2015. Comme en attestent les pièces au dossier (cf. pièces 800.100.303, 800.100.328 et P. 22, annexe 5), c'est lui qui a eu, au sujet des prestations appréciables en argent, les contacts avec l'ACI, qui le considère comme responsable financier de la société. C'est également lui qui avait des contacts avec les réviseurs et Y. \_\_\_\_\_ SA, dans le cadre de la problématique fiscale des intérêts excessifs, ce qui est attesté notamment par les pièces 800.100.273 et 274, ainsi que 800.100.304. Il était aussi la personne de contact en lien avec la procédure de contrôle de

l'AFC (cf. pièces 800.100.097-100, 800.100.280, 800.100.312 et diverses notes manuscrites qui attestent des contacts téléphoniques entre Y. \_\_\_\_\_ SA et le prévenu [p. ex. pièce 800.100.268]). C'est également à lui que l'AFC a adressé le décompte du 20 mai 2016 (cf. pièce 800.100.318-320). C'est enfin notamment lui qui a signé les formulaires de déclaration adressés par le contribuable O. \_\_\_\_\_ à l'AFC, notamment en matière d'impôt anticipé (cf. pièce 800.100.103). L'appréciation du premier juge selon laquelle S. \_\_\_\_\_ n'aurait été qu'un simple instrument aux mains d'auteurs médiats est également arbitraire pour les raisons qui suivent. Comme le relève l'appelante à juste titre, si le Tribunal de police a relevé que Z. \_\_\_\_\_ avait déclaré qu'elle était responsable des questions fiscales pour la Suisse lors de son audition par l'AFC, le premier juge a omis de tenir compte du fait que S. \_\_\_\_\_ avait remplacé celle-ci dès son départ de l'entreprise au mois de mars 2014. Il a en outre fait une traduction erronée des déclarations de B. \_\_\_\_\_ (« [...] er war nicht allein zuständig für die Entscheide ») en retenant qu'il aurait affirmé que S. \_\_\_\_\_ n'était pas habilité à prendre les décisions en la matière, alors que B. \_\_\_\_\_ a en réalité déclaré que S. \_\_\_\_\_ n'était pas seul à prendre les décisions. D'autre part, le premier juge n'a pas examiné l'ensemble des courriels échangés entre Y. \_\_\_\_\_ SA et l'intimé, mais s'est uniquement fondé sur quelques courriels, qui traitaient le cas échéant d'une autre problématique, pour retenir qu'il avait systématiquement sollicité l'accord de sa direction tant lorsqu'il s'était agi de confier à Y. \_\_\_\_\_ SA le mandat d'analyse des risques fiscaux que lorsqu'il avait fallu prendre position sur les avis émis par les autorités fiscales. Or, il n'apparaît pas que l'ensemble des courriels échangés entre les conseillers fiscaux d'Y. \_\_\_\_\_ SA et S. \_\_\_\_\_ auraient été transmis aux supérieurs hiérarchiques de l'intimé. Au regard de l'ensemble des éléments précités, il est arbitraire de considérer S. \_\_\_\_\_ comme n'étant qu'un simple instrument aux mains d'auteurs médiats. On doit au contraire en conclure que le prévenu a géré avec une certaine autonomie les questions comptables et fiscales de la société durant les périodes concernées, et plus particulièrement la question des intérêts excessifs sur le prêt à l'égard des autorités fiscales vaudoise et fédérale. Il doit être considéré comme un organe et répond ainsi pénalement en application de l'art. 6 al. 1 DPA. L'appel doit donc être admis sur ce point et S. \_\_\_\_\_ condamné pour soustraction d'impôt anticipé pour l'exercice comptable 2014, infraction commise le 4 juin 2015. 9. La qualité d'instigateur de B. \_\_\_\_\_ 9.1 L'appelante conteste l'appréciation selon laquelle B. \_\_\_\_\_ se serait limité à apprécier les risques. Elle considère que les pièces démontreraient que ce prévenu aurait incité S. \_\_\_\_\_ à ne rien entreprendre à l'égard de l'AFC en attendant un éventuel contrôle, tout en sachant pertinemment, en tant qu'avocat et expert fiscal, que le contribuable avait l'obligation de déclarer spontanément les prestations imposables à l'AFC. Elle soutient que B. \_\_\_\_\_ aurait clairement mesuré le risque de devoir payer l'impôt anticipé, qu'il aurait d'ailleurs cherché à savoir si l'ACI allait faire une communication à l'AFC, que la nécessité de provisionner l'impôt anticipé aurait été évaluée au regard de la probabilité d'un contrôle de l'AFC et que dès le moment où l'administration fédérale avait annoncé un contrôle, il aurait communiqué que le risque de devoir payer l'impôt anticipé était relativement élevé. Elle affirme que B. \_\_\_\_\_ aurait recommandé à S. \_\_\_\_\_ de ne pas déclarer la prestation imposable à l'AFC tant qu'un contrôle ne serait pas avéré. B. \_\_\_\_\_ explique qu'il n'aurait jamais cherché à savoir si l'ACI communiquerait à l'AFC, que la solution envisagée aurait été de défendre le taux appliqué face à l'AFC dans le cadre d'un contrôle, que la reprise fiscale avait été opérée sur la base d'un compromis et qu'il n'aurait fait que prévenir sa mandante que la question d'une remise

en cause du taux appliqué pourrait se poser lors d'un potentiel contrôle selon la position de l'AFC. L'intimé conteste en outre sa qualité d'instigateur aux motifs que S. \_\_\_\_\_ n'aurait pas eu de pouvoir de décision, que l'infraction aurait été commise avant même qu'Y. \_\_\_\_\_ SA se soit vue confier un mandat de conseil fiscal en juillet 2014, de sorte qu'il n'aurait exercé aucune influence décisive sur la volonté des organes de la société contribuable. Il relève enfin qu'il n'avait pas de position de garant et soutient qu'il n'aurait jamais conseillé à sa cliente de ne pas déclarer les prestations appréciables en argent.

9.2  
9.2.1 Aux termes de l'art. 5 DPA, l'instigation et la complicité en matière de contraventions sont punissables, sauf s'il s'agit d'observations de prescriptions d'ordre. L'instigation est le fait de décider intentionnellement autrui à commettre une infraction intentionnelle. Elle suppose un rapport de causalité entre l'acte d'incitation de l'instigateur et la décision de l'instigué de commettre l'acte. L'instigateur doit exercer une influence psychique directe sur la formation de la volonté d'autrui. Il n'est pas nécessaire qu'il ait dû vaincre la résistance de l'instigué. La volonté d'agir peut être déterminée même chez celui qui est disposé à agir ou chez celui qui s'offre à accomplir un acte réprimé par le droit pénal et cela aussi longtemps que l'auteur ne s'est pas encore décidé à passer à l'action concrètement. L'instigation n'est en revanche plus possible si l'auteur de l'acte était déjà décidé à le commettre (ATF 128 IV 11 consid. 2a ; ATF 127 IV 122 consid. 2b/aa et la jurisprudence citée ; TF 6B\_465/2017 du 21 mars 2018 consid. 1.1 ; cf. également ATF 124 IV 34 consid. 2c et les références citées). Par ailleurs, celui qui se borne à créer une situation dans laquelle une autre personne pourrait éventuellement se décider à commettre une infraction n'est pas un instigateur. L'instigation implique bien plutôt une influence psychique ou intellectuelle directe sur la formation de la volonté d'autrui (ATF 128 IV 11 précité). Pour qu'une instigation puisse être retenue, il faut qu'elle soit intentionnelle. L'intention doit se rapporter, d'une part, à la provocation de la décision de passer à l'acte et, d'autre part, à l'exécution de l'acte par l'instigué (ATF 127 IV 122 précité consid. 4a). Le dol éventuel suffit. Il faut que l'instigateur ait su et voulu ou, à tout le moins, envisagé et accepté que son intervention était de nature à décider l'instigué à commettre l'infraction (ATF 128 IV 11 précité ; TF 6B\_465/2017 précité). Selon la doctrine majoritaire, une instigation par omission est en principe exclue. Elle peut cependant être retenue dans une situation particulière, à savoir celle dans laquelle une personne ayant l'obligation de surveiller un tiers laisse ce dernier réaliser les éléments constitutifs d'une infraction (Sträuli, in : Moreillon et al. [éd.], Commentaire romand, Code pénal I, Art. 1-110 CP, 2 e éd. 2021, nn. 57 et 58 ad art. 24 et les références citées).

9.2.2 Aux termes de l'art. 73 DPA, si le jugement par le tribunal a été demandé ou si le département auquel l'administration est subordonnée estime que les conditions requises pour infliger une peine ou une mesure privative de liberté ou une expulsion au sens de l'art. 66a ou 66a bis CP sont remplies, l'administration concernée transmet le dossier au Ministère public cantonal à l'intention du tribunal compétent. Le renvoi pour jugement n'a pas lieu tant que la prestation ou la restitution sur laquelle se fonde la procédure pénale n'a pas été l'objet d'une décision entrée en force ou n'a pas été reconnue par un paiement sans réserve (al. 1). Le renvoi pour jugement tient lieu d'accusation. Il doit contenir un exposé des faits et indiquer les dispositions pénales applicables ou se référer au prononcé pénal (al. 2). Selon l'art. 82 DPA, sauf dispositions contraires des art. 73 à 81, la procédure devant les tribunaux cantonaux et la procédure devant le Tribunal pénal fédéral sont régies par les dispositions pertinentes du CPP. L'acte d'accusation détermine l'objet de la procédure devant le tribunal (fonction de délimitation). L'accusation doit exposer les infractions retenues à charge du prévenu de telle manière que

les soupçons soient suffisamment concrétisés d'un point de vue objectif et subjectif. De même, le principe d'accusation vise la protection des droits de la défense de la personne accusée et garantit le droit d'être entendu (fonction d'information). En vertu de l'art. 325 al. 1 let. f CPP, l'acte d'accusation désigne, le plus brièvement possible, mais avec précision, les actes reprochés au prévenu, le lieu, la date et l'heure de leur commission ainsi que leurs conséquences et le mode de procéder de l'auteur (ATF 141 IV 132 consid. 3.4.1).

9.3 Le premier juge considère que l'on ne discernerait pas clairement si un comportement actif ou une simple omission serait reproché à B.\_\_\_\_\_. Il relève en substance que celui-ci se serait limité à communiquer qu'il y avait un risque de devoir payer l'impôt anticipé sur les prestations appréciables en argent, en cas d'éventuel contrôle de l'AFC, que les éléments au dossier ne permettraient pas de retenir que B.\_\_\_\_\_ aurait « recommandé » à O.\_\_\_\_\_ de ne pas déclarer l'impôt anticipé et qu'il se serait limité à apprécier les risques selon différentes hypothèses et à orienter sa mandante à ce sujet, comme n'importe quel mandataire diligent.

9.3.1 9.3.1.1 L'acte de renvoi pour jugement du 25 février 2022 renvoie, s'agissant de la réalisation des actes de participation reprochés au prévenu et de leur imputabilité, au prononcé pénal du 8 novembre 2021 (pièce 120.110.139-174), ce qui est conforme à l'art. 78 al. 2 DPA. Ledit prononcé reproche à B.\_\_\_\_\_ « d'avoir incité l'auteur de la soustraction – en parfaite connaissance du système de taxation spontanée de l'impôt anticipé – à ne pas déclarer l'impôt anticipé sur la prestation appréciable en argent avant un éventuel contrôle de l'AFC, en faisant dépendre la probabilité de devoir payer l'impôt anticipé à la découverte par l'AFC de la prestation appréciable en argent » (cf. pièce 120.110.154) ou encore d'avoir « conseillé d'omettre de déclarer les prestations imposables, fondé notamment sur le fait que l'administration fiscale vaudoise n'allait pas communiquer à l'AFC les intérêts excessifs constatés » (cf. pièce n° 120.110.168-169).

Ainsi, contrairement à l'appréciation du premier juge, c'est clairement un comportement actif, et non pas une omission, qui est reproché à l'intimé.

9.3.1.2 A la lecture de l'ensemble des éléments du dossier, l'appréciation selon laquelle B.\_\_\_\_\_ se serait limité à apprécier les risques selon différentes hypothèses et à orienter sa mandante à ce sujet, comme n'importe quel mandataire diligent, est arbitraire. En effet, par courrier du 10 juillet 2014, Y.\_\_\_\_\_ SA a adressé à la société O.\_\_\_\_\_ le contrat d'engagement portant sur les services fiscaux liés aux prêts intra-groupes (cf. pièce 800.100.001-007). Il résulte de cet accord que le prévenu s'engageait à évaluer, pour le compte d'O.\_\_\_\_\_, les risques fiscaux liés aux prêts intra-groupes après que l'ACI avait constaté le taux d'intérêt excessif appliqué au prêt entre O.\_\_\_\_\_ et W.\_\_\_\_\_ Ltd et à lui fournir des recommandations à ce sujet. B.\_\_\_\_\_ a admis qu'il était responsable de ce mandat, dirigeant les conseillers fiscaux d'Y.\_\_\_\_\_ SA, V.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_, avoir décidé lui-même comment exécuter ce mandat et en avoir communiqué le résultat à sa mandante (cf. pièce n° 600.200.010 et 011). Dans le mémorandum du 21 août 2014 expédié par B.\_\_\_\_\_, G.\_\_\_\_\_ et V.\_\_\_\_\_ à S.\_\_\_\_\_, il est notamment indiqué ce qui suit : « (...) veuillez noter que la lettre-circulaire de l'AFC relative aux intérêts admissibles permet au contribuable de prouver que le taux d'intérêt appliqué est conforme au prix du marché. Ainsi, dans le cas où l'afc VD rejette les arguments ci-haut mentionnés, il serait possible de fournir une étude de prix de transfert qui détermine, à l'aide de bases de donnée, le taux qu'un tiers aurait payé dans une situation comparable (...). Veuillez noter qu'il existe un risque que l'afc VD communique les prestations appréciables en argent à l'AFC. L'impôt anticipé de 35 % (...) serait alors dû sur les prestations appréciables en argent calculés (sic) par l'afc VD. O.\_\_\_\_\_ devrait alors payer l'impôt anticipé de 35 % à l'AFC. » (pièce

800.100.356). A ce stade et à la lecture de ce document, on constate que l'intimé a clairement identifié un risque de devoir payer l'impôt anticipé en cas de communication par le fisc cantonal à l'AFC en expliquant à son coprévenu que la possibilité d'y échapper consistait tout d'abord à argumenter auprès de l'ACI à l'aide de certains éléments exposés dans le mémorandum, puis, en cas d'échec, à effectuer et à fournir à l'ACI une étude de prix de transfert tendant à démontrer à l'ACI que le taux appliqué et contesté était conforme au prix du marché. Les pièces au dossier démontrent que toutes ces démarches ont échoué auprès de l'ACI. Comme on l'a vu, il résulte en effet d'une note manuscrite rédigée par V. \_\_\_\_\_ d'Y. \_\_\_\_\_ SA à la suite d'un entretien téléphonique entre S. \_\_\_\_\_ et le fisc vaudois que celui-ci n'acceptait pas le taux d'intérêt lié aux crédits d'exploitation et était favorable au scénario n° 3 indiqué dans le mémorandum, à savoir que les valeurs vénales des immeubles devaient être prises en compte pour le calcul des fonds propres dissimulés et des taux admis aux crédits immobiliers pour les dettes intra-groupes. Cette note indique également que pour l'impôt anticipé, il n'est « pas certain que Vaud communique », mais que « si l'AFC vient », il y a aura « 35 % d'impôt anticipé ou 53 % brut pour net » (cf. pièce 800.100.307). Par la suite, soit en novembre 2014, Y. \_\_\_\_\_ SA a élaboré une étude sur le prix de transfert (cf. pièces 800.100.010-073) à laquelle l'ACI n'a pas adhéré (cf. pièce 800.100.309). En effet, une note manuscrite établie le 8 décembre 2014 après un entretien entre S. \_\_\_\_\_ et V. \_\_\_\_\_ indique que l'ACI n'est pas d'accord avec l'étude de prix de transfert, cette analyse étant basée sur des sociétés étrangères, qu'elle n'est pas prête à accepter une exception à l'application de la note-circulaire de l'AFC et qu'elle propose pour la durée du contrat d'appliquer le taux de 2.5 % ; cette note indique également ce qui suit : « risque IA que si AFC fait un contrôle » (cf. pièce 800.100.309). Les possibilités proposées par Y. \_\_\_\_\_ SA ayant toutes échoué, cette note indique clairement que les fiscalistes ont expliqué à leur mandante que le risque de devoir payer l'impôt anticipé n'existait que si l'AFC procédait à un contrôle. Les conseillers fiscaux, dont B. \_\_\_\_\_, ont également discuté entre eux de la nécessité de provisionner un risque pour l'impôt anticipé, puis ont indiqué oralement à S. \_\_\_\_\_ que l'enregistrement d'une provision pour risque lié 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 (cf. pièce 800.100.277-279). Ces discussions attestent que les fiscalistes d'Y. \_\_\_\_\_ SA savaient que les intérêts liés au prêt étaient excessifs et que l'AFC les qualifierait de prestations appréciables en argent si elle devait en avoir connaissance dans le cadre d'un éventuel contrôle. D'ailleurs, à la suite de la demande de renseignements de l'AFC au sujet du prêt accordé par W. \_\_\_\_\_ Ltd, le prévenu a écrit à S. \_\_\_\_\_ que le risque de l'impôt anticipé sur le taux d'intérêt excessif devait être considéré comme relativement élevé (« the risk of Swiss WHT on the excessive rate should be considered as relatively high ») (cf. pièce 800.100.281). Au regard de l'ensemble des éléments précités, on doit admettre que B. \_\_\_\_\_ a incité sciemment S. \_\_\_\_\_ à ne pas déclarer spontanément à l'AFC les prestations appréciables en argent et à ne pas payer spontanément l'impôt anticipé, spéculant sur le caractère aléatoire d'un contrôle de l'AFC et sur le risque de découverte par celle-ci des prestations appréciables en argent. Du fait de sa fonction d'expert fiscal mandaté pour analyser les risques, donner des recommandations pour les impôts directs et pour l'impôt anticipé pour les années 2010 à 2013 et fournir des recommandations pour l'année fiscale 2014 (cf. pièce 800.100.002), B. \_\_\_\_\_ ne pouvait ignorer que ses recommandations seraient suivies par S. \_\_\_\_\_. En mandataire diligent, s'il n'avait pas voulu décider S. \_\_\_\_\_ à ne pas déclarer des

prestations appréciables en argent et à ne pas payer l'impôt anticipé, B. \_\_\_\_\_ lui aurait conseillé de prendre contact avec l'AFC. Au contraire, en recommandant à S. \_\_\_\_\_ de ne rien entreprendre en matière d'impôt anticipé, il avait conscience qu'il l'incitait à ne pas déclarer les prestations imposables et à ne pas payer l'impôt anticipé les grevant. Il avait donc conscience que son intervention était de nature à décider S. \_\_\_\_\_ à commettre une soustraction d'impôt et ne pouvait ignorer l'influence de sa recommandation sur le comportement de celui-ci. L'élément subjectif de l'instigation est donc réalisé. 9.3.2 L'intimé conteste sa qualité d'instigateur au motif que l'infraction aurait été commise avant même qu'Y. \_\_\_\_\_ SA se voie confier un mandat de conseil fiscal en juillet 2014. En l'espèce, S. \_\_\_\_\_ est reconnu coupable de soustraction uniquement en lien avec l'exercice comptable 2014, infraction commise le 4 juin 2015. Or, l'intimé s'est vu confier le mandat d'analyse de risque et de recommandation en 2014. De plus, la soustraction d'impôt n'est pas une infraction continue, mais répétée. L'intimé conteste également sa qualité d'instigateur au motif qu'il n'avait pas de position de garant et qu'il n'aurait jamais conseillé à sa cliente de ne pas déclarer les prestations appréciables en argent. Il n'est pas contesté que B. \_\_\_\_\_ n'ait pas eu une position de garant. En revanche, c'est bien un comportement actif qui lui est reproché, tel que décrit au considérant 9.3.1 ci-dessus. L'appel doit donc être admis sur ce point et B. \_\_\_\_\_ condamné pour instigation à la soustraction d'impôt anticipé. 10. Les peines 10.1 L'appelante requiert le prononcé d'une amende de 20'000 fr. à l'encontre de S. \_\_\_\_\_ et le prononcé d'une amende de 30'000 fr. à l'encontre de B. \_\_\_\_\_. 10.2 10.2.1 La soustraction d'impôt au sens de l'art. 61 LIA est punie d'une amende jusqu'à concurrence de 30'000 fr. ou, s'il en résulte un montant supérieur, jusqu'au triple de l'impôt soustrait. Selon l'art. 24 al. 1 CP, si l'infraction a été commise, l'instigateur encourt la peine applicable à l'auteur de cette infraction. La quotité précise de l'amende doit être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP qui ont vocation à s'appliquer en droit pénal fiscal. Conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine prévus à l'art. 47 CP s'appliquent. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; TF 6B\_488/2022 du 11 octobre 2022 consid. 2.1 ; TF 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1). 10.2.2 En vertu de l'art. 48 let. e CP, le juge atténue la peine si l'intérêt à punir a sensiblement diminué en raison du temps écoulé depuis l'infraction et que l'auteur s'est bien comporté dans l'intervalle. L'atténuation de la peine en raison du temps écoulé depuis l'infraction procède de la même idée que la prescription. L'effet guérisseur du temps écoulé, qui rend moindre la nécessité de punir, doit aussi pouvoir être pris en considération lorsque la prescription n'est pas encore acquise, si l'infraction est ancienne et si le délinquant s'est bien comporté dans l'intervalle. Cela suppose qu'un temps relativement long se soit écoulé depuis l'infraction. Cette condition est en tout cas réalisée lorsque les deux tiers du délai de prescription de l'action pénale sont écoulés. Le juge peut toutefois réduire ce délai pour tenir compte de la nature et de la gravité de l'infraction (ATF 140 IV 145 consid. 3.1 et les références citées ; TF 6B\_590/2020 du 1<sup>er</sup> octobre 2020 consid. 1.1). 10.3 10.3.1 S. \_\_\_\_\_ est reconnu coupable de soustraction d'impôt anticipé. Il s'expose, à raison des faits retenus à son encontre, à une amende pouvant s'élever au triple de l'impôt soustrait, soit à 634'725 francs. Au vu des circonstances d'espèce, la culpabilité de S. \_\_\_\_\_ doit être qualifiée de moyenne. D'un point de vue objectif, les actes commis sont relativement

graves, dès lors que l'impôt soustrait pour l'exercice 2014 s'élève à 211'575 francs. Sa faute apparaît d'autant plus importante qu'il a soustrait un impôt dont la perception intervenait en procédure de taxation spontanée et reposait ainsi sur une base de confiance. Le fait que la société contribuable se soit acquittée après coup des montants qu'elle devait au fisc, s'il a permis au dommage d'être réparé, ne saurait être retenu comme une circonstance atténuante en faveur de l'intimé, sauf à confondre deux personnalités juridiques distinctes. Il y a en revanche lieu de tenir compte du fait que B. \_\_\_\_\_ a poussé S. \_\_\_\_\_ à se fier à sa stratégie, alors qu'il aurait dû conserver un regard critique et s'en écarter. Il convient également de relever que S. \_\_\_\_\_ a collaboré à l'enquête et qu'il n'a pas été avantagé par la commission de l'infraction. Son absence d'antécédents a un effet neutre sur la peine. Titulaire d'un diplôme de HEC obtenu en [...], S. \_\_\_\_\_ a travaillé comme comptable pour une société genevoise de 2006 à 2010, avant d'être engagé en 2010 en qualité d'operation manager par O. \_\_\_\_\_ pour un salaire mensuel brut de 7'000 fr., versé treize fois l'an. Il a ensuite été promu en qualité de business controller, fonction qu'il a occupée de 2011 à 2019. Après une période de chômage, pendant laquelle il percevait une allocation mensuelle de 4'900 euros, il travaille depuis le 1<sup>er</sup> décembre 2022 comme comptable pour une société financière sise à Genève, emploi dont le salaire mensuel brut médian est de 7'357 francs. Il est marié, a trois enfants à charge et vit avec sa famille dans une maison dont il est propriétaire en France voisine. Au printemps 2020, hors immobilier, sa fortune se montait à 130'000 francs. Compte tenu du fait que la soustraction d'impôt qui lui est reprochée a été commise il y a plus de huit ans et qu'il n'a donné lieu à aucune poursuite pénale dans l'intervalle, les conditions de l'art. 48 let. e CP sont remplies et justifient une atténuation de la peine. En définitive, compte tenu de l'ensemble de ces éléments, le montant de l'amende sera fixé à 8'000 francs.

10.3.2 B. \_\_\_\_\_ s'est rendu coupable d'instigation à la soustraction d'impôt anticipé. Il encourt la peine applicable à l'auteur de cette infraction, soit une amende de 634'725 francs. Sa culpabilité n'est pas anodine. En sa qualité d'expert des questions fiscales, il a recommandé à S. \_\_\_\_\_ de ne pas s'acquitter des obligations auxquelles la société contribuable était pourtant tenue et s'est accommodé du risque que celui-ci commette une soustraction d'impôt. Le montant soustrait est important, puisqu'il s'élève à 211'575 fr. pour l'exercice 2014. Les conséquences de son comportement sont donc relativement importantes, même si le dommage a finalement été réparé par la société contribuable. B. \_\_\_\_\_ a collaboré à l'enquête et n'a pas été avantagé par la commission de l'infraction. Son absence d'antécédents a un effet neutre sur la peine. Titulaire d'une licence en droit, d'un brevet d'avocat et d'un brevet d'expert fiscal, B. \_\_\_\_\_ a travaillé pendant plusieurs années comme conseiller fiscal dans l'un des principaux cabinets d'audit et de conseil fiscal de Suisse. Actif dans le domaine du droit fiscal depuis les années 1980, il a notamment œuvré en qualité de partner auprès d'Y. \_\_\_\_\_ SA entre 1994 et 2016. Il est retraité depuis 2021. Les faits qui lui sont reprochés ayant été commis il y a plus de huit ans et B. \_\_\_\_\_ s'étant bien comporté dans l'intervalle, l'intérêt à le punir a sensiblement diminué en raison de l'écoulement du temps. Les conditions de l'art. 48 let. e CP sont ainsi remplies et justifient une atténuation de la peine. Compte tenu de l'ensemble des éléments ci-dessus, le montant de l'amende sera fixé à 8'000 francs.

11. 11.1 L'appelante conclut à ce que les frais de la procédure pénale administrative et les frais de la procédure judiciaire soient mis à la charge des intimés. 11.2 11.2.1 Aux termes de l'art. 95 DPA, en règle générale, dans la décision de l'administration, les frais sont mis à la charge du condamné ; pour des motifs d'équité, ils peuvent lui être remis en tout ou en partie (al. 1). S'il y a plusieurs inculpés, ils répondent solidairement des

frais, à moins que le mandat de répression ou le prononcé pénal n'en dispose autrement (al. 3). 11.2.2 En vertu de l'art. 426 al. 1 CPP, applicable par renvoi de l'art. 97 al. 1 DPA, le prévenu supporte les frais de la procédure pénale s'il est condamné. 11.3 En l'espèce, S. \_\_\_\_\_ est condamné pour soustraction d'impôt et B. \_\_\_\_\_ pour instigation à soustraction d'impôt. Il y a dès lors lieu de mettre les frais de première instance à leur charge, chacun d'eux supportant sa part des frais de la procédure pénale administrative, à raison de 2'960 fr. à la charge de S. \_\_\_\_\_ et de 3'060 fr. à la charge de B. \_\_\_\_\_, ainsi que la moitié des frais de la procédure pénale de première instance, arrêtés à 2'800 fr. au total. 12. Dès lors que les intimés sont condamnés pour soustraction d'impôt, respectivement instigation à soustraction d'impôt, aucune indemnité ne leur est allouée (art. 99 DPA a contrario). 13. En définitive, l'appel de l'Administration fédérale des contributions AFC doit être admis et le jugement entrepris réformé dans le sens des considérants qui précèdent. 13.1 Vu l'issue de la cause, les frais de la procédure d'appel, constitués du seul émoluments de jugement, par 5'130 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 par moitié, soit par 2'565 fr., à la charge de chacun des intimés, qui succombent (art. 428 al. 1, 1 re phrase, CPP). 13.2 Il n'y a par ailleurs pas matière à l'allocation en leur faveur d'indemnités pour leurs frais de défense dans le cadre de la procédure d'appel.

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