

# **VD\_GERICHTE PE24.012162 vom 6. Mai 2025**

VD Tribunal cantonal, 2025-05-06, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_gerichte\\_PE24.012162](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_gerichte_PE24.012162)

FR: VD\_GERICHTE PE24.012162 du 6 mai 2025

IT: VD\_GERICHTE PE24.012162 del 6 maggio 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Selon l'art. 82 DPA (loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 ; RS 313.0), 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. Les art. 73 ss DPA ne contiennent aucune disposition particulière sur la procédure d'appel, de sorte que celle-ci est régie par le seul CPP.

### **E. 1.2**

L'appel a été interjeté dans les délais légaux (art. 399 CPP), par une partie qui a la qualité pour recourir (art. 382 al. 1 CPP) contre le jugement d'un tribunal de première instance ayant clos la procédure (art. 398 al. 1 CPP). S'agissant d'un appel dirigé contre un jugement ne portant que sur des contraventions, la procédure écrite est applicable d'office (art. 406 al. 1 let. c CPP) et la cause est de la compétence d'un juge unique (art. 14 al. 3 LVCPP [loi vaudoise d'introduction du Code de procédure pénale suisse du 19 mai 2009 ; BLV 312.01]).

### **E. 2.1**

A l'appui de son appel, l'AFC a produit des pièces, à savoir des pièces de forme, le jugement litigieux, ainsi qu'un tableau de flux de trésorerie produit aux débats de première instance.

### **E. 2.2**

Conformément à l'art. 398 al. 4, 2e phrase, CPP, aucune nouvelle allégation ou preuve ne peut être produite lorsque, comme en l'espèce, seules des contraventions ont fait l'objet de la procédure de première instance. La partie appelante peut cependant valablement renouveler en appel les réquisitions de preuve formulées devant le premier juge et qui ont été rejetées (TF 6B399/2019 du 6 novembre 2019 consid. 2.1 et les références citées ; TF 6B\_362/2012 du 29 octobre 2012 consid. 8.4.1).

- 6 - Selon l'art. 389 al. 1 CPP, la procédure de recours se fonde sur les preuves administrées pendant la procédure préliminaire et la procédure de première instance. L'art. 389 al. 3 CPP règle les preuves complémentaires. Ainsi, la juridiction de recours administre, d'office ou à la demande d'une partie, les preuves complémentaires nécessaires au traitement du recours. Le droit d'être entendu, consacré par l'art. 107 CPP, garantit aux parties le droit de déposer des propositions relatives aux moyens de preuves (al. 1 let. e). Conformément à l'art. 139 al. 2 CPP, il n'y a pas lieu d'administrer des preuves sur des faits non pertinents, notoires, connus de l'autorité ou déjà suffisamment prouvés. Cette disposition codifiée, pour la procédure pénale, la règle jurisprudentielle déduite de l'art. 29 al. 2 Cst. (Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 ; RS 101) en

matière d'appréciation anticipée des preuves (TF 6B\_893/2023 du 26 février 2024 consid. 4.2.2 ; TF 6B\_971/2023 du 19 octobre 2023 consid. 1.1). Le refus d'instruire ne viole ainsi le droit d'être entendu des parties que si l'appréciation anticipée de la pertinence du moyen de preuve offert, à laquelle le juge a procédé, est entachée d'arbitraire (ATF 144 II 427 consid. 3.1.3 ; ATF 141 160 consid. 3.3, JdT 2015 1115 ; ATF 136 I 229 consid. 5.3).

### **E. 2.3**

Les pièces produites par l'AFC à l'appui de son appel sont des pièces de forme, ainsi qu'une pièce qui a déjà été produite devant le tribunal. Elles sont recevables.

### **E. 3**

Aux termes de l'art. 398 al. 4 CPP, lorsque seules des contraventions ont fait l'objet de la procédure de première instance, l'appel ne peut être formé que pour le grief que le jugement est juridiquement erroné ou que l'état de fait a été établi de manière manifestement inexacte ou en violation du droit. Le pouvoir d'examen de l'autorité d'appel est ainsi limité dans l'appréciation des faits à ce qui a été établi de manière arbitraire. En revanche, la juridiction d'appel peut revoir librement le droit (TF 6B\_360/2017 du 9 octobre 2017 consid. 1.3). Une décision n'est pas arbitraire du seul fait qu'elle apparaît discutable ou même critiquable ; il faut qu'elle soit manifestement insoutenable et cela

- 7 - non seulement dans sa motivation, mais aussi dans son résultat (ATF 148 IV 409 consid. 2.2 ; TF 6B\_820/2024 du 2 décembre 2024 consid. 1.1 et les références citées).

### **E. 4.1**

L'appelante soutient que B.\_\_\_\_\_ aurait agi avec conscience et volonté et considère que l'aspect subjectif de l'infraction de soustraction d'impôt serait par conséquent réalisé. En bref, elle reproche au premier juge d'avoir considéré qu'un doute irrémédiable subsistait quant à la réalisation de l'élément subjectif, en se fondant à tort sur la confiance que B.\_\_\_\_\_ avait dans les actes de son mandataire, sur l'absence d'intérêt de D.\_\_\_\_\_ SA à ne pas déclarer la prestation, sur les connaissances et l'expérience de l'accusé qui ne lui permettaient pas d'appréhender les faits et leurs conséquences sur le plan comptable et fiscal, sur le paiement sans aucune contestation du montant de l'impôt anticipé réclamé par l'AFC suite à son contrôle, sur les conséquences pour l'accusé de la commission d'une telle infraction en rapport au résultat potentiellement obtenu, sur l'absence de mobile de l'accusé et sur le fait que B.\_\_\_\_\_ n'ait pas perçu en liquidité le dividende ou sur l'appréciation de l'enquêteur.

#### **E. 4.2.1.1**

Conformément à l'art. 1 al. 1 LIA, la Confédération perçoit un impôt anticipé sur, entre autres, les revenus de capitaux mobiliers (cf. ég. art. 132 al. 2 Cst.). Aux termes de l'art. 4 al. 1 let. b LIA, l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse. L'obligation fiscale incombe au débiteur de la prestation imposable (art. 10 al. 1 LIA). Celui-ci est sujet fiscal et contribuable. Pour les revenus de capitaux mobiliers et les gains faits dans les loteries, l'impôt s'élève à 35 % de la prestation imposable (art. 13 al. 1 let. a LIA). Le bénéficiaire de la prestation est ainsi – compte tenu de l'obligation du débiteur de lui transférer l'impôt anticipé – le destinataire de l'impôt, soit la personne qui supporte la charge fiscale. Dans le cadre

- 8 - de la perception de l'impôt, ce dernier n'a toutefois pas d'obligations (de procédure) à remplir, celles-ci incombant au débiteur de la prestation imposable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1541/2014 du 27 octobre 2015 consid. 3.1.1 et A-1438/2014 du 17 août 2015 consid. 3.1.1 ; Thomas Jaussi, in : Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2e éd., Bâle 2012 [ci-après : VStG-Kommentar], n. 6 ad art. 10).

#### **E. 4.2.1.2**

L'impôt anticipé poursuit des buts différents selon que le destinataire de la prestation imposable est, ou non, domicilié en S\*\*\* (ou y a, ou non, son siège). Dans le premier cas, l'impôt anticipé est remboursé aux contribuables qui déclarent les rendements soumis à l'impôt ordinaire ; il a alors un but de garantie parce qu'il tend à décourager le contribuable de soustraire à l'impôt ordinaire les montants frappés par l'impôt anticipé. Dans le deuxième cas, il poursuit un but fiscal, puisque les bénéficiaires de prestations imposables qui résident à l'étranger sont privés du droit au remboursement de l'impôt, sous réserve de l'application d'une convention de double imposition (ATF 147 II 338 consid. 2.3 ; cf. également ATF 141 II 447 consid. 2.2 et les références citées). L'impôt anticipé peut également poursuivre un but fiscal pour les personnes domiciliées en S\*\*\*, lorsque les conditions matérielles à un remboursement ne sont pas réunies (ATF 147 II 338 précité consid. 2.3 et les références citées).

#### **E. 4.2.1.3**

Pour les revenus de capitaux mobiliers, pour les gains provenant de jeux d'argent qui ne sont pas exonérés de l'impôt selon l'art. 24 let. i à iter LIFD (loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct ; RS 642.11) et pour les gains provenant de jeux d'adresse ou de loteries destinés à promouvoir les ventes qui ne sont pas exonérés de l'impôt selon l'art. 24 let. j LIFD, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable. Pour les revenus de capitaux mobiliers, la créance fiscale prend naissance au moment où échoit la prestation imposable (art. 12 al. 1 LIA). La notion d'échéance de la prestation imposable correspond en principe à celle du droit civil (cf. TF 2C\_813/2010 du 10 mai 2011 consid. 3.5.1 et 2C\_551/2009 du 13 avril 2010 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 3.6

- 9 - ; Michael Beusch, VStG-Kommentar, n. 21 ad art. 12 LIA). La créance fiscale prend directement naissance dès que l'état de fait décrit par la loi est rempli (cf. arrêts du TAF A-5664/2018 du 23 avril 2019 consid. 2.1 et A-6785/2016 précité consid. 3.5.1). Le contribuable doit, en versant, virant, créditant ou imputant la prestation imposable, en déduire le montant de l'impôt anticipé (art. 14 al. 1 LIA ; cf. à ce propos TF 2C\_115/2007 du 11 février 2007 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-2479/2019 consid. 3.6 et A-6785/2016 du 17 avril 2018 consid. 3.5.1 ; Pfund, Verrechnungssteuer, 1e partie, 1971, n. 1.9 et 2.22 ad art. 12 LIA).

#### **E. 4.2.1.4**

L'impôt anticipé sur la distribution d'un dividende échoit trente jours après la naissance de la créance fiscale (art. 16 let a a contrario et let b). L'échéance de l'impôt au sens de cette disposition détermine le moment auquel le contribuable doit exécuter son obligation fiscale et à partir duquel l'AFC peut exiger que la créance d'impôt soit acquittée (cf. Pfund, op. cit., n. 1.1 ad art. 16 ; arrêts du TAF A-6785/2017 du 17 avril 2018 consid. 3.5.2 et A-1507/2014 du 27 octobre 2015 consid. 3.2.2). Elle doit être distinguée de la notion

d'échéance de la prestation imposable au sens de l'art. 12 LIA qui fait naître la créance fiscale (arrêts du TAF A- 6785/2017 précité consid. 3.5.2 et A-1427/2016 du 9 août 2017 consid. 2.4.3). Pour les rendements d'actions, si une date d'échéance n'est pas fixée, le délai de trente jours commence à courir le jour où la distribution est décidée ou, en l'absence d'une décision, le jour de la distribution du rendement (art. 21 al. 3 OIA). La doctrine est unanime : si le dividende décidé par une société est échu, l'impôt anticipé est dû même si la société renonce ultérieurement au versement du dividende ou annule la décision relative à la répartition du bénéfice (Pfund, op. cit., n. 1.11 ad art. 12, p. 338 ; Conrad Stockar, Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 4e éd., p. 48 ; Conrad Stockar, Storni – eine Ausnahme bei der Verrechnungssteuer, in : L'Expert-comptable suisse, 1984/58, p. 357 ss, spéc. p. 358 ; Maja Bauer-Balmelli/Markus Küpfer/Hans Peter Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, II Tell, Band 2, 2. Kapiteltrage, n. 18 et 22 ad art. 12). Cet impôt est dû quand bien même la renonciation intervient avant l'échéance de la créance d'impôt (art. 16 al. 1 let. c LIA).

- 10 -

#### **E. 4.2.1.5**

Celui qui est assujéti à l'impôt anticipé, conformément à la présente loi, est tenu de s'inscrire auprès de l'AFC sans attendre d'y être invité. Le contribuable doit, à l'échéance de l'impôt, remettre à l'AFC, sans attendre d'y être invité, le relevé prescrit accompagné des pièces justificatives, et en même temps payer l'impôt ou faire la déclaration remplaçant le paiement (art. 38 LIA). Ainsi, toute société anonyme ou société à responsabilité limitée suisse (art. 9 al. 1, LIA) est tenue de remettre spontanément à l'AFC, dans les 30 jours après l'approbation du compte annuel, le rapport de gestion ou une copie signée du compte annuel (bilan et compte de pertes et profits), ainsi qu'un état sur formule officielle indiquant le capital existant à la fin de l'exercice, la date de l'assemblée générale, le montant et l'échéance de la répartition du bénéfice, et de payer l'impôt sur les rendements échus à la suite de l'approbation du compte annuel si une prestation imposable découle de la décision d'affectation du bénéfice (art. 21 al. 1 let b OIA).

#### **E. 4.2.2.1**

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), encourt, pour soustraction d'impôt, une amende jusqu'à concurrence de 30'000 fr. ou, s'il en résulte un montant supérieur, jusqu'au triple de l'impôt soustrait, à moins que l'art. 14 DPA soit applicable.

#### **E. 4.2.2.2**

Agit intentionnellement quiconque commet un crime ou un délit avec conscience et volonté. L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (art. 12 al. 2 CP [Code pénal suisse du 21 décembre 1937 ; RS 311.0]). Il y a dol éventuel lorsque l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode pour le cas où il se produirait (ATF 137 IV 1 consid. 4.2.3). Parmi les éléments extérieurs permettant de conclure que l'auteur s'est accommodé du résultat dommageable pour le cas où il se produirait figurent notamment la probabilité, connue par l'auteur, de la

- 11 - réalisation du risque et l'importance de la violation du devoir de prudence. Plus celles-ci sont grandes, plus sera fondée la conclusion que l'auteur, malgré d'éventuelles dénégations, avait accepté l'éventualité de la réalisation du résultat dommageable (ATF 138 V 74 consid. 8.4.1 ; ATF 135 IV 12 consid. 2.3.3 ; TF 6B\_435/2023 du 21 juin 2023 consid. 2.1.3). Ainsi, le dol éventuel peut notamment être retenu lorsque la réalisation du résultat devait paraître suffisamment vraisemblable à l'auteur pour que son comportement ne puisse raisonnablement être interprété que comme une acceptation de ce risque (ATF 137 IV 1 précité ; ATF 133 IV 222 consid. 5.3 ; TF 6B\_435/2023 précité). En outre, commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 12 al. 3 CP), par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 et les références citées ; TF 9C\_678/2022 du 5 juin 2023 consid. 8.2.3 ; TF 2C\_107/2020 du 17 juin 2020 consid. 2.2.4). Déterminer ce qu'une personne a su, envisagé, voulu ou accepté relève des constatations de faits (ATF 142 IV 137 consid. 12 ; ATF 141 IV 369 consid. 6.3) ; est en revanche une question de droit celle de savoir si les éléments extérieurs retenus en tant que révélateurs du contenu de la conscience et de la volonté autorisent à admettre que l'auteur a agi par dol éventuel (ATF 137 IV 1 précité ; ATF 135 IV 152 consid. 2.3.2 ; TF 6B\_435/2023 précité).

#### **E. 4.2.3**

En principe, l'indépendance juridique d'une personne morale est déterminante. Lorsqu'une personne fonde une société anonyme, il faut donc considérer qu'il y a deux sujets de droit distincts avec des patrimoines séparés : la personne physique d'une part et la société

- 12 - anonyme d'autre part (TF 4A\_473/2011 du 22 décembre 2011 ; TF 4C.15/2004 du 12 mai 2004 consid. 5.2). Malgré l'identité économique entre la société anonyme et son actionnaire unique, ceux-ci doivent être traités en principe comme des sujets de droit distincts (ATF 144 III 541 consid. 8.3.1 ; ATF 128 II 329 consid. 2.4 ; TF 1B\_274/2012 du 11 juillet 2012 consid. 2.2). Ce n'est ainsi que dans des circonstances exceptionnelles qu'un tiers peut être tenu des engagements d'un débiteur (TF 4A\_341/2021 du 15 décembre 2021 consid. 7.1). Selon la théorie de la transparence (« Durchgriff »), on ne peut en effet pas s'en tenir sans réserve à l'existence formelle de deux personnes juridiquement distinctes lorsque tout l'actif ou la quasi-totalité de l'actif d'une société appartient soit directement, soit par personnes interposées, à une même personne, physique ou morale. Malgré la dualité de personnes à la forme, il n'existe, dans ces cas, pas d'entités indépendantes, la société étant un simple instrument dans la main de son auteur, lequel, économiquement, ne fait qu'un avec elle. Il y a lieu dès lors d'admettre, à certains égards, que, conformément à la réalité économique, il y a identité de personnes et que les rapports de droit lient l'une également l'autre. L'identité des personnes doit être reconnue chaque fois que le fait d'invoquer la dualité des sujets constitue un abus de droit ou a pour effet une atteinte manifeste à des intérêts légitimes (ATF 132 III 489 consid. 3.2 publié in JdT 2007 II 81 ; TF 4A\_341/2021 précité consid. 7.1). Ainsi, l'indépendance juridique entre l'actionnaire unique et la société anonyme ne peut pas être invoquée dans un but qui ne mérite pas la protection de la loi, comme par exemple pour éluder un contrat (ATF 113 II 31 consid. 2c),

une prohibition de concurrence ou encore pour contourner une interdiction (TF 4A\_379/2018 du 3 avril 2019 consid. 4.1). L'application du principe de la transparence suppose donc, tout d'abord, qu'il y ait identité de personnes, conformément à la réalité économique, ou en tout cas la domination économique d'un sujet de droit sur l'autre ; il est ensuite nécessaire que la dualité soit invoquée de manière abusive, c'est-à-dire pour en tirer un avantage injustifié (ATF 132 III 489 précité consid. 3.2 ; TF 4A\_341/2021 précité consid. 7.1).

- 13 -

#### **E. 4.3.1**

Il faut commencer par examiner si les éléments constitutifs objectifs de l'infraction de soustraction d'impôt sont réalisés. Dans l'acte de renvoi, il est reproché à la société D.\_\_\_\_\_ SA, gérée par B.\_\_\_\_\_, d'avoir distribué à l'actionnaire B.\_\_\_\_\_ un dividende de 600'000 fr. pour l'exercice 2016 selon décision de l'assemblée générale des actionnaires du 20 juillet 2017, sans déposer spontanément la déclaration y relative à l'AFC. Ces faits ne sont pas contestés et, s'agissant de la réalisation des éléments objectifs, B.\_\_\_\_\_ ne les a pas remis en cause en première instance. Il a cependant expliqué qu'il avait décidé le versement d'un dividende dans le procès-verbal d'assemblée générale du 20 juillet 2017 (ch. 6d dudit procès-verbal), sous réserve des modalités de financement pouvant influencer le versement du dividende, en ces termes « [I]e président fait état des discussions en cours avec la banque I.\_\_\_\_\_ concernant le financement de l'immeuble d'UU\*\*\*, dans lequel la société D.\_\_\_\_\_ SA à son siège. Les derniers aménagements des bureaux de la société doivent impérativement être terminés le plus rapidement possible et le conseil d'administration mettra tout en œuvre pour trouver une solution de financement qui permette à la société de jouir des locaux comme cela est mentionné dans le contrat de bail. Selon les modalités de financement qui seront retenues par le créancier hypothécaire de l'immeuble, il est possible que cela influence le versement du dividende mentionné au point 6 d du présent procès-verbal » (ch. 9 dudit procès-verbal). Il a indiqué que cette réserve était, selon lui, suffisante pour que le dividende ne soit pas encore dû et donc échu – le dividende n'ayant été distribué qu'en 2018 –, tout en précisant en cours de procédure que, à ce moment-là, la société n'avait dans tous les cas pas les liquidités nécessaires pour pouvoir verser le dividende, ni même payer l'impôt anticipé. L'intimé a en outre indiqué que les comptes 2017 avaient fait l'objet d'une discussion avec son comptable J.\_\_\_\_\_, quant à sa volonté de ne pas vouloir en l'état bénéficier d'un dividende, et que celui-ci avait reconnu avoir commis une erreur en ne les modifiant pas après avoir eu connaissance des difficultés de l'entreprise à la suite de l'assemblée générale du 25 juin 2018 sur l'exercice 2017.

- 14 - En l'espèce, selon les états financiers de l'exercice 2017 de la société D.\_\_\_\_\_ SA, le dividende 2016 de 600'000 fr. est passé du poste « Bénéfice de l'exercice » à « Dividende à distribuer », engendrant ainsi une sortie des fonds propres, conformément à la décision mentionnée au chiffre 6d du procès-verbal de l'assemblée générale des actionnaires du 20 juillet 2017. Aucune correction des comptes n'a été apportée par la suite, si bien que la comptabilisation de l'affectation du bénéfice de l'exercice 2016 est intervenue dans le journal et le grand livre de l'exercice 2017. Les comptes 2017 n'ont pas non plus été corrigés à la suite de l'assemblée générale du 25 juin 2018. Quand bien même le dividende 2016 n'a pas été payé durant l'exercice en cours – et n'a donc pas fait l'objet d'une sortie de liquidités de la société en faveur de l'actionnaire –, son attribution relevait d'une

distribution effective. Le dividende sorti comptablement des fonds propres de la société était ainsi réputé acquis par l'actionnaire, lequel devait faire l'objet du traitement consacré sur le plan fiscal. Même si B. \_\_\_\_\_ prétend que les comptes auraient dû être corrigés par son comptable, lequel a toutefois omis de le faire et a admis qu'il s'agissait d'une erreur de sa part, cet élément n'est pas pertinent, les formes n'ayant pas été respectées pour une telle modification. En effet, une correction des comptes implique la tenue d'une assemblée extraordinaire qui ne peut être convoquée que par le conseil d'administration, représenté en l'espèce par l'administrateur unique, B. \_\_\_\_\_, qui n'en a jamais convoqué une en relation avec l'exercice 2016. On relèvera encore qu'il est pour le moins surprenant et contradictoire que l'intimé ait décidé de la distribution d'un dividende à hauteur de 600'000 fr. lors de l'assemblée générale du 20 juillet 2017, s'il ne souhaitait pas en bénéficier. De plus, les explications fournies par l'intimé aux débats de première instance – quant aux difficultés financières de sa société en lien avec son importante clientèle [...] et les circonstances géopolitiques de ce pays (tentative de coup d'Etat et dépréciation de la Livre [...]), lesquelles auraient eu pour conséquence de retarder des transactions relatives aux rachats ou reprises d'entreprises, ce dont dépendaient ses honoraires

- 15 - (acte 600.100.008 question 21 p. 7), et quant à certaines difficultés en matière immobilière –, ne sauraient laisser présager que la distribution d'un dividende à ce moment-là n'était pas opportune. D'une part, le procès-verbal du 20 juillet 2017 ne fait aucunement mention de difficultés financières de la société en lien avec sa clientèle [...] et, quant aux difficultés en matière immobilière invoquées, elles ont trait au financement de l'immeuble appartenant à B. \_\_\_\_\_ ainsi qu'à son épouse, constituant leur domicile, et n'ont dès lors aucune influence sur la situation financière de la société, de sorte qu'on ne voit pas quelle pourrait être l'influence dudit prêt sur les bénéfices et les liquidités de la société. D'autre part, la problématique des liquidités a été contredite par les déclarations de J. \_\_\_\_\_ (acte 600.100.010 question 30 p. 9), celui-ci ayant indiqué qu'au moment du bouclage des comptes en 2018, il y avait encore l'espoir de pouvoir payer le dividende sur les affaires de D. \_\_\_\_\_ SA qui avaient été conclues. C'est ainsi pour cette raison que J. \_\_\_\_\_ a sorti le dividende de 600'000 fr. des fonds propres au moment de l'établissement des états financiers 2017. J. \_\_\_\_\_ a précisé que c'est uniquement quand il a pris connaissance du procès-verbal daté du 25 juin 2018 qu'il a pu constater qu'il y avait des difficultés supplémentaires dans la conclusion des affaires et que l'intimé a du reste pris la décision, lors de l'assemblée générale du 25 juin 2018, de sursoir aux paiements des dividendes des exercices 2016 et 2017 jusqu'au 30 septembre 2019 (cf. ch.

#### **E. 4.3.2**

Il faut ensuite examiner si les éléments constitutifs subjectifs sont réalisés et, si tel n'est pas le cas, s'il y a imprévoyance coupable.

##### **E. 4.3.2.1**

En l'espèce, contrairement à ce qu'a indiqué le tribunal, on ne saurait retenir que B. \_\_\_\_\_ n'a pas commis l'infraction de soustraction d'impôt avec conscience et volonté, à tout le moins par dol éventuel. En effet, suivant l'argumentaire de l'AFC, on retiendra qu'il est invraisemblable que l'intimé n'ait pas eu les connaissances pour comprendre qu'il devait déclarer ce gain à l'AFC. B. \_\_\_\_\_ est doté d'une formation complète en droit, est titulaire d'un brevet d'avocat étranger et a reconnu en cours d'enquête avoir de bonnes connaissances comptables. Par ailleurs, il avait déjà dû transmettre un

formulaire 103 auprès de l'AFC, s'agissant du dividende de l'exercice 2015. Même si c'est son comptable qui l'avait complété, B.\_\_\_\_\_ l'avait signé. Il était donc parfaitement au clair quant à la procédure à suivre dans cette situation. De plus, il ne pouvait ignorer disposer d'une créance ferme à l'encontre de la société figurant au passif du bilan des comptes 2017, dès lors que, selon les états financiers de l'exercice 2017 de la société D.\_\_\_\_\_ SA, le dividende 2016 de 600'000 fr. était passé du poste « Bénéfice de l'exercice » à « Dividende à distribuer ». Comme on le verra ci-après (cf. infra consid. 4.3.2.2), il ne pouvait en outre se fier à J.\_\_\_\_\_, sans vérifier que les comptes aient bel et bien été modifiés, conformément à sa prétendue volonté de ne pas se verser immédiatement le dividende. Il est également faux de retenir, comme indice de prétendue bonne foi de B.\_\_\_\_\_, le fait que l'impôt anticipé ait été payé immédiatement après qu'il a été réclamé par l'AFC. Le paiement d'un impôt après avoir tenté de s'y soustraire démontre simplement qu'on admet qu'il est dû. Cet élément ne saurait donc exclure l'intention délictuelle de B.\_\_\_\_\_ au moment de la commission de l'infraction,

- 17 - comme l'a fait le premier juge. Il est au demeurant rappelé que B.\_\_\_\_\_ ne s'est pas acquitté spontanément de cet impôt que ce soit dans le délai légal de trente jours ou après le délai passé, mais uniquement à la suite du contrôle de l'AFC et sur la base du décompte de cette dernière du 17 juin 2019, soit le 9 mars 2020. Par ailleurs, contrairement à ce qu'a retenu le tribunal, les conséquences pour l'intimé d'une telle tentative de soustraction sur son avenir personnel et économique ne viennent pas renforcer l'idée qu'il n'avait pas conscience d'être dans l'illégalité. De tels motifs viendraient disculper tous les contrevenants et doivent ainsi rester étrangers à l'appréciation de l'élément subjectif. C'est en outre en vain que B.\_\_\_\_\_ fait valoir que D.\_\_\_\_\_ SA n'avait pas d'intérêt à cacher le dividende. D'une part, B.\_\_\_\_\_ avait un intérêt à s'économiser l'impôt anticipé sur cette prestation. En effet, il a expliqué en procédure être en difficultés financières précisément à cette période s'agissant de ses immeubles, celui d'UU\*\*\* qui devait abriter les locaux de sa société ayant été inondé, ce qui a nécessité des travaux de remise en état et engendré des coûts conséquents pour l'intimé, de même que l'annulation de la vente de son immeuble à R\*\*\*. De plus, s'agissant de la prétendue absence de mobile de l'accusé retenue par le premier juge, du fait que l'accusé avait expliqué aux débats de première instance qu'il aurait eu besoin de cet argent en 2017 pour des travaux de rénovation si bien qu'il était plus avantageux fiscalement pour lui d'obtenir le dividende de cet exercice-là plutôt que le suivant, comme l'a relevé l'appelante, cet argument tombe à faux. En effet, il n'est pas reproché à l'intimé de ne pas avoir prélevé le dividende mais bien de ne pas l'avoir annoncé à l'AFC, s'économisant 210'000 fr., alors qu'il s'était comptablement enrichi d'une créance de 600'000 fr. envers sa propre société, économie qui assurément constitue un mobile suffisant. D'autre part, l'intimé est l'unique actionnaire et gérant de cette société. On peut ainsi retenir, en application du principe de la transparence, que malgré la dualité de personnes à la forme, seuls les intérêts de l'intimé ont été

- 18 - servis par l'omission de sa société de déclarer le dividende, omission qui lui est imputable. Enfin, l'art. 61 LIA impose également de réprimer la soustraction commise au bénéfice de tiers ce qui rend vain l'argument selon lequel l'intimé, en qualité de créancier du dividende, n'avait pas eu de mobile. Qui plus est, l'intimé n'a pas non plus annoncé le dividende dans sa propre déclaration d'impôts. Au regard de l'ensemble des éléments précités, à savoir notamment du fait que le prévenu – au profit d'une formation complète en droit, bien qu'acquise à l'étranger – devait avoir conscience de disposer d'une créance

ferme à l'égard de sa société, qu'il avait en outre connaissance de l'obligation de déclarer la prestation imposable et de payer l'impôt anticipé dû et qu'il avait un intérêt financier à ne pas payer ledit impôt, l'infraction de soustraction d'impôt doit être retenue, à tout le moins par dol éventuel. Le fait que l'enquêteur, dans le procès-verbal final de l'AFC du 15 février 2021 (p. 8), ait considéré que la preuve d'un comportement volontaire et délibéré de l'intimé ne ressortait pas des pièces au dossier et des faits établis n'y change rien, dès lors que c'est à l'autorité judiciaire de qualifier juridiquement l'élément subjectif.

#### **E. 4.3.2.2**

Au demeurant, si l'on devait admettre que B. \_\_\_\_\_ n'avait pas conscience de commettre une infraction, on devrait de toute manière retenir une imprévoyance coupable, l'intimé ne pouvant s'en remettre les yeux fermés à son mandataire. Même si J. \_\_\_\_\_ avait effectivement établi par le passé le formulaire 103 pour l'exercice 2015, ce n'est pas un élément permettant de justifier que B. \_\_\_\_\_ n'avait prétendument pas à se préoccuper personnellement de la procédure à suivre lorsqu'un dividende était distribué. L'intimé avait signé ce formulaire et avait ainsi également concouru à son établissement. Il a d'ailleurs admis avoir connaissance de l'obligation de déclarer le dividende au moyen du formulaire 103 auprès de l'AFC. De plus, l'intimé est l'unique administrateur avec signature

- 19 - individuelle de D. \_\_\_\_\_ SA. Conformément aux art. 810 et 812 CO (Code des obligations ; RS 220), il est tenu d'exercer la haute direction de cette société avec toute la diligence nécessaire et doit veiller fidèlement aux intérêts de cette dernière. L'administrateur d'une société a par ailleurs une obligation de haute direction et de haute surveillance qui lui impose de veiller à la parfaite exécution notamment des obligations fiscales incombant à la société (art. 716a al. 1 CO). Dès lors, même si J. \_\_\_\_\_ a reconnu avoir commis une erreur en ne modifiant pas les comptes 2017 ensuite de l'assemblée générale tenue en 2018 sur l'exercice 2017, B. \_\_\_\_\_ ne pouvait considérer qu'une correction des comptes avait été effectuée et se fier à son mandataire sans avoir vérifié son comportement. A cela s'ajoute, comme on l'a vu ci-avant (cf. supra consid. 4.3.1), qu'une correction des comptes aurait impliqué la tenue d'une assemblée extraordinaire qui ne pouvait être convoquée que par le conseil d'administration, représenté en l'espèce par l'administrateur unique, B. \_\_\_\_\_. L'intimé ne pouvait donc ignorer qu'aucune correction des comptes n'avait été entreprise. En outre, la soustraction d'impôt en cause a été consommée le dernier jour non utilisé du délai légal pour exécuter l'obligation fiscale, soit en l'espèce le 21 août 2017 (report au prochain jour ouvrable). Dans la mesure où J. \_\_\_\_\_ a indiqué lors des débats de première instance avoir eu connaissance des difficultés de l'entreprise communiquées par B. \_\_\_\_\_ seulement après l'assemblée générale tenue en 2018 pour l'approbation des comptes 2017 (comptes comparés 2016-2017), soit celle tenue le 25 juin 2018, l'erreur admise par J. \_\_\_\_\_ est inopérante sur la soustraction d'impôt consommée antérieurement et ne peut donc aucunement influencer sur l'appréciation de l'élément subjectif. 5. 5.1 L'appelante requiert le prononcé d'une amende de 40'000 fr. à l'encontre de B. \_\_\_\_\_. 5.2 5.2.1 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.

- 20 - 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). 5.2.2 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 1er octobre 2020 consid. 1.1). 5.3 B. \_\_\_\_\_ 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 630'000 francs.

- 21 - Au vu des circonstances d'espèce, la culpabilité de B. \_\_\_\_\_ 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 2016 s'élève à 210'000 francs. Même si la société contribuable s'est certes acquittée après coup du montant qu'elle devait au fisc, le prévenu n'a cependant pas manifesté de regrets et n'a absolument pas pris conscience de sa faute, ce qui paraît préoccupant. Il y a en revanche lieu de tenir compte du fait que B. \_\_\_\_\_ a collaboré à l'enquête et qu'il n'a finalement pas été avantagé par la commission de l'infraction. Son absence d'antécédents a un effet neutre sur la peine. Doté d'une formation complète en droit et titulaire d'un brevet d'avocat étranger, B. \_\_\_\_\_ travaille toujours au sein de la société D. \_\_\_\_\_ SA et perçoit un salaire net d'environ 22'000 fr. par mois, payable 12 fois l'an. En 2023, sa fortune nette imposable était de zéro franc. 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 40'000 francs. 6. 6.1 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 de B. \_\_\_\_\_. 6.2 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).

- 22 - 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. 6.3 En l'espèce, B. \_\_\_\_\_ est condamné pour soustraction d'impôt. Il y a dès lors lieu de mettre les frais de première instance à sa charge, à savoir les frais en lien à la procédure pénale administrative, par 2'140 fr., ainsi que les frais de la procédure pénale de première instance, arrêtés à 1'406 francs. 7. Dès lors que l'intimé est condamné pour soustraction d'impôt, aucune indemnité ne lui est allouée (art. 99 DPA a contrario). 8. 8.1 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. 8.2 Vu l'issue de la cause, les frais de la procédure d'appel, constitués du seul émolument de jugement, par 1'890 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 B.\_\_\_\_\_, qui succombe (art. 428 al. 1, 1re phrase, CPP). 8.3 Il n'y a par ailleurs pas matière à l'allocation en sa faveur d'indemnité pour ses frais de défense dans le cadre de la procédure d'appel.

- 23 -

## **E. 9**

audit procès-verbal). Quoiqu'il en soit, selon les principes rappelés ci-dessus et notamment la jurisprudence du Tribunal fédéral à cet égard (cf. supra consid. 4.2.1), la décision de distribution du dividende n'ayant pas fixé une date d'échéance explicite, celui-ci était échu et payable immédiatement et l'impôt anticipé était dû dans un délai de trente jours dès que la distribution a été décidée, soit en l'espèce dans les trente jours qui ont suivi l'assemblée générale du 20 juillet 2017, alors même que ce dividende n'allait pas être versé durant l'exercice en question. Dès lors, dans la mesure où l'intimé disposait, selon les comptes 2017, d'une créance ferme à l'égard de la société et que, en tant qu'administrateur, ne l'a pas déclarée à l'AFC en vue de son imposition, les éléments constitutifs

- 16 - objectifs de l'infraction sont bel et bien réalisés. Comme l'a retenu à juste titre le tribunal, la soustraction d'impôt anticipé commise s'est élevée à 210'000 fr. pour l'exercice 2016, à savoir 35 % de 600'000 francs.

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